

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطالبة: معطالله فتيحة

بعنوان:

دور أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

دراسة ميدانية _ حالة مؤسسة الأنابيب الحزونية ALFA PIPE لولاية غرداية _

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/05/31

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرتبة	اللقب والاسم	الصفة
أ.د./	شرع مريم	رئيسا
أ.د./	عجيلة محمد	مشرفا
أ.	حميدات عمر	مشرفا مساعدا
أ.	شرع يوسف	مناقشا
أ.	بوخالفي مسعود	مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2016



"رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدِي وَأَنْ أَعْمَلَ

صَالِحاً تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ"

صدق الله العظيم

(سورة النمل، الآية رقم 19)

الإهداء

أتوجه بالشكر الجزيل إلى من أنار لي درب الحياة، من وجهاني حسن توجيهه، من غمراني بحبهما وحنانهما، من

كانا الصديقين والحبيبين والحارسين والدي والدي حفظهما الله لي وأطال عمرهما.

إلى من تربيته معهم وترعرعت بجانبهم و تقاسمت معهم حلو العيش ومرها..... أخوتي وأخواتي

إلى من وقف إلى جانبي وساندني بعبءه المستمر ودعمه الدائم.....خطيبي

إلى من اعتبرتها أختي قبل أن تكون صديقتي.....ربيعة

إلى جميع أفراد عائلتي كل باسمه، وكل من ساهم من قريب أو بعيد في انجاز هذا البحث

إلى كل من يحمل لقب معطاء الله و زبطة

إلى جميع زميلاتي الذين سرت معهم في طريق النجاح والخير في الجامعة وخارجها .

إلى كل طلاب دفعة 2015/2016

**** إليكم جميعاً أهدي هذا الجهد المتواضع ****

الشكر والتقدير

بسم الله والحمد لله وصلى اللهم وسلم على سيدنا محمد الصادق الوعد الأمين هدايةً ورحمةً للعالمين وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد ...

يسرني أن أتقدم بداية بالشكر الجزيل والعرفان إلى الأستاذ الدكتور "عجيلة محمد" والأستاذ المساعد "حميدات عمر" لتفضلهما بالإشراف على رسالتي المتواضعة ودعمهما المتواصل والذي كان له الأثر الكبير في إتمام هذه الدراسة، لكما مني كل التقدير والاحترام.

وأتقدم بالشكر والاحترام والتقدير "للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين" على ما بذلوه من جهد في قراءة رسالتي المتواضعة، وعلى ما أبدوه من مقترحات قيمة تثري الرسالة .

كما أتوجه بخالص شكري وتقديري إلى من وقف بجاني خطوة بخطوة، حرف بحرف وكلمة بكلمة "يعقوبي سليم" وأتقدم بالشكر والاعتزاز لأساتدتي في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وزملائي دون استثناء الذين لم ييخلوا علي بالنصح والتشجيع.

ولا يسعني إلا أن أتوجه بالشكر إلى كل من ساعدني من بعيد أو قريب من اجل انجاز هذا العمل المتواضع.

فتيحة

ملخص:

تهدف دراستنا إلى علاج موضوع "دور أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية لصناعة الأنابيب ALFA PIPE"، من خلال معالجة الإشكالية التي تتمحور حول: "إلى أي مدى يمكن أن تساهم أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟"، فمن خلال هذا البحث حاولنا إبراز المفاهيم الخاصة بالمحاسبة الإدارية والأداء المالي وأساليب المحاسبة الإدارية بنوعيتها (التقليدية والحديثة). وقد اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، وجاءت الدراسة الميدانية كمحاولة لتقييم آراء ذوي الاختصاص من خلال اللقاء والاستقصاء والاستطلاع باستخدام أداة الاستبانة التي شملت المدققين (داخليين، خارجيين) والعاملين في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية، وقد أظهرت هذه الدراسة نتيجة أساسية مفادها أن المعلومات التي تمدها أساليب المحاسبة الإدارية تكمن أهميتها في مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات السليمة ومعالجة الانحرافات، وبالتالي فهو يسمح للمؤسسة بالمحافظة على مركزها التنافسي ومنه التحسن والتطور في أدائها المالي، وهذا ما بين لنا العلاقة الطردية بين المتغيرين.

وعليه فإن الباحثة توصي بضرورة تبني أساليب المحاسبة الإدارية وهذا لتقليل التكاليف وتطبيق الأعمال بالطريقة الصحيحة من أول مرة وتقليل الوقت والجهد وزيادة الربحية .

الكلمات المفتاحية: محاسبة الإدارية، أداء مالي، أساليب المحاسبة الإدارية، اتخاذ القرارات، تقييم أداء، رقابة، فعالية وكفاءة.

Summary:

The objective of our study is to deal with the subject of "The role of the Accounting Administration Methods to improve the Institute Financial Performance", a case study to the economical institute for Pipe industries ALFA PIPE "through processing a problematic which is: For what extent can the Accounting Administration Methods help to improve the Financial Performance of the Algerian Economical Institute.

So through this research, we tried to display special concepts of The Accounting Administration, The Financial Performance, and The Accounting Administration Methods with its two kinds (the new one and the old one). We adopted on our study the Descriptive Analytical Method. The study field came as an attempt to evaluate the opinions of specialists by meeting, investigation, and reconnaissance by using the questionnaire tool which included auditors (internal and external), the workers in the Accounting Field, and Finance in the Economical Institute. This study has shown a basic result effect that provides them with the information which provides Accounting Administration Methods. Its importance lies in helping administrators to make a right decision and to process the deviations. It allows the institute to maintain its competitive position. So it improves and develops The Financial Performance. This is what shows as the a similar relationship between two variables.

Accordingly, the researchers recommend a need to adopt the Accounting Administration Methods to reduce costs, to apply businesses in the right way from the first time, and to decrease time and effort and increase profitability.

The Key Words : The Accounting Administration _ The Financial Performance _ The Accounting Administration Methods _ Taking Decision _ Performance Evaluation _ Censorship_ Efficiency and Effectiveness.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	أساليب المحاسبة الإدارية	01
34	العناصر الخمسة لإدارة الجودة الشاملة ومكوناتها	02
65	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	03
67	درجة أهمية بنود الاستمارة	04
67	مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	05
68	توزيع افراد العينة حسب الجنس	06
69	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	07
70	توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	08
71	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	09
72	توزيع افراد العينة حسب خبرتهم المهنية	10
73	توزيع مشاركة أفراد العينة في برامج تدريبية في أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي	11
74	آراء أفراد العينة حول وجود قسم مستقل يهتم بوظائف المحاسبة الإدارية بالمؤسسة	12
75	نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة	13
76	واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة	14
77	مدى أهمية الأداء المالي في المؤسسة	15
79	العلاقة المتبادلة بين أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي في المؤسسة	16

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
31	هيكل بطاقة الأداء المتوازن (المحاور الأربعة لبطاقة قياس الأداء المتوازن)	01
33	العناصر الخمسة لإدارة الجودة الشاملة	02
35	نموذج كريج لمتطلبات إدارة الجودة الشاملة	03
39	العوامل المؤثرة في الأداء المالي	04
55	اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفا تيس	05
61	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز	06
66	الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان	07
68	نسبة أفراد العينة حسب الجنس	08
69	نسبة افراد العينة حسب المسمى الوظيفي	09
70	نسبة أفراد العينة حسب الفئة العمرية	10
71	نسبة عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	11
72	نسبة افراد العينة حسب الخبرة المهنية	12
73	نسبة حصول أفراد العينة على برامج تدريبية في أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي	13
74	نسبة آراء أفراد العينة حول وجود قسم مستقل يهتم بوظائف المحاسبة الإدارية بالمؤسسة	14

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	استمارة (الإستبيان)
02	الخصائص الديموغرافية للعينة مع اختبار صدق وثبات عبارات الإستبانة و المتوسط الحسابي والانحراف المعياري و التباين حسب برنامج SPSS
03	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

قائمة الاختصارات

الإختصار	الدلالة
ABC	Activity - Based Costing
BSC	Balanced score card
TQM	Total quality management

الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء.....
شكر وتقدير.....
الملخص.....
قائمة الجداول.....
قائمة الأشكال.....
قائمة الملاحق.....
قائمة الاختصارات.....
الفهرس.....
المقدمة العامة..... أ - هـ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة	
تمهيد.....	18.....
المبحث الأول: الإطار النظري لأساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي.....	19.....
المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية.....	19.....
المطلب الثاني: أساسيات الأداء المالي.....	37.....
المطلب الثالث: علاقة أساليب المحاسبة الإدارية بالأداء المالي.....	41.....
المبحث الثاني: دراسات سابقة.....	43.....
المطلب الأول: دراسات وطنية.....	43.....
المطلب الثاني: دراسات أجنبية.....	45.....
المطلب الثالث: دراسات أخرى.....	48.....
خلاصة الفصل.....	50.....

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

52	تمهيد
53	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE لولاية غارداية
53	المطلب الأول: النشأة التاريخية للمؤسسة
56	المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية و الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة
58	المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة
62	المبحث الثاني : تقديم الإطار المنهجي للطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
62	المطلب الأول : الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة
67	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي وعرض النتائج
75	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج الاستبيان
84	خلاصة الفصل
86	الخاتمة العامة
91	المراجع
98	الملاحق

تعد أساليب المحاسبة الإدارية جزءا من أنظمة المعلومات المحاسبية داخل أي مؤسسة والتي تتدخل في جميع أنشطتها، لما لها من أساليب متعددة، حيث تقوم بشكل أساسي على جمع المعلومات من كافة أنحاء المؤسسة ومعالجتها بهدف خدمة إدارة المؤسسة في العديد من المجالات مثل التحليل والتخطيط واتخاذ القرارات وتحقيق الأهداف عند الاستخدام الأمثل لهذه النظم إذا تم التعامل معها بالشكل الصحيح، وإذا ما تم ذلك فإن هذه النظم تعتبر أداة بيد المؤسسة تعمل على تمييزها وتقدمها وخلق وضع تنافسي لها .

ونظرا لأن المحاسبة الإدارية تعتبر من العلوم الحديثة وتنظر نظرة شاملة إلى المشروع الاقتصادي وتهتم بكافة المشاكل الإدارية قد أدى هذا إلى اتساع نطاقها وتطور أساليبها بصفة مستمرة، وأصبح مفهوم المحاسبة الإدارية محل اهتمام العديد من المحاسبين والمختصين الماليين، وأساليب المحاسبة الإدارية من العلوم المتجددة والحيوية والمعاصرة والقابلة للتحديث لما لها من أساليب ورؤى وتحليلات متجددة ولدورها الفعال في الرقابة والتخطيط وتقويم الأداء ومساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة في ظل البيئة التنافسية الشديدة التي تشهدها المؤسسات الصناعية، و البيئة التي تتصف بالتنافسية سريعة التغير ولا تقبل العيوب أو التأخير وبيئة متزايدة الطلب.

فحدوث تطوير في الممارسة العملية في مجال المحاسبة الإدارية يؤدي وبطريق غير مباشر إلى حدوث تحسن في مختلف جوانب الأداء للمؤسسة وذلك من خلال توفير المعلومات الملائمة لدعم الإدارة في مواجهة ما ينجم عن التطورات المعاصرة لبيئة الأعمال وبما أن أي مؤسسة تسعى للوصول إلى معدلات نمو سريعة مع الحرص على البقاء والاستمرار، عليها اتخاذ التدابير اللازمة لتحقيق ذلك، ومن جملتها الأداء المالي الذي يشكل إحدى أهم الركائز الأساسية لعنصري الكفاءة والفعالية وهو ما يمثل انعكاسا لتحسن أدائها وزيادة قدرتها على مواجهة ظروف المنافسة الحادة بكافة الأصعدة المحلية والإقليمية والعالمية.

أولا: إشكالية البحث

تمتاز المحاسبة الإدارية بأهمية بالغة خاصة في الوقت الحالي، وذلك بسبب الظروف التي تمر بها المؤسسات نتيجة التطورات التكنولوجية والانفتاح على السوق العالمية وظهور العديد من المشاكل الجديدة والمعقدة. واستجابة لهذه الضغوط قامت الكثير من المؤسسات الصناعية بتطورات جذرية في نظم وفلسفات ومفاهيم

الإنتاج بغرض تحسين الأداء المالي أو على الأقل الاحتفاظ بموقفها التنافسي وذلك باستخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية.

من خلال ما تم تقديمه وحتى يتم الإلمام بالموضوع تم صياغة الإشكالية التالية:

- إلى أي مدى يمكن أن تساهم أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ومن خلال هذه الإشكالية الرئيسية سيتم طرح الأسئلة الفرعية حتى يتم فهم الموضوع أكثر:

- ما هي أساسيات المحاسبة الإدارية؟

- ماذا نقصد بكل من الأداء المالي، معايير الأداء المالي، وما هي أهميته؟

- هل تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية وسيلة يعتمد عليها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة؟

- ما هي أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية لصناعة الأنابيب ALFA PIPE لولاية غارداية؟

ثانيا: فرضيات البحث

- تساهم الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة باستخدامها كوسيلة للرقابة والتخطيط داخل المؤسسة.

- تساهم أساليب المحاسبة الإدارية (تقليدية، حديثة) في المؤسسة الاقتصادية للأنابيب لولاية غارداية في اتخاذ القرارات الرشيدة.

- إن تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية للأنابيب لولاية غارداية يسمح بتحديد نقاط القوة والضعف لها.

- وجود علاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية للأنابيب لولاية غارداية وتحسين الأداء المالي لها.

ثالثا: مبررات اختيار الموضوع

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى الاعتبارات الآتية:

- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع.

- محاولة اكتساب معرفة حول موضوع أساليب المحاسبة الإدارية في الميدان.

- ضعف الاهتمام بنماذج تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- الرغبة في الاطلاع على المستجدات الجديدة في مجال المحاسبة وتطبيقها في المؤسسة.

رابعاً: أهمية الدراسة

- تنبثق أهمية هذه الدراسة من أهمية المشكلة التي تناولتها، حيث أنها تحاول تفسير العلاقة بين موضوعين من أهم المواضيع المحاسبية، وهما أساليب المحاسبة الإدارية، والتي تحظى بأهمية بالغة، جعلت من المحاسب الإداري صانعا للقرارات الإستراتيجية العليا، والآخر الأداء المالي للمؤسسة.

كما تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية أساليب المحاسبة الإدارية والتي تهدف إلى تقديم معلومات محاسبية تساعد الإدارة في المؤسسات الصناعية على تحقيق إستراتيجياتها في خفض تكاليف الإنتاج لديها وفي تمييز منتجاتها ومنها تحسين أداؤها.

و تكمن أهمية هذه الدراسة في محاولتها إمداد بالمعارف والمهارات الجوهرية المتعلقة بأدوات أو أساليب قياس الأداء للمؤسسات، حتى تستطيع مواجهة المنافسة وتحقيق الرضا الكلي للمساهمين والعاملين والعملاء والمجتمع.

تنبع أهمية هذه الدراسة في إعطاء صورة واضحة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول دور وآثار أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي لمؤسساتهم، مما قد يجعلهم أكثر رغبة في تطبيق هذه الأساليب بالشكل العلمي المطلوب.

خامساً: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الغايات التالية:

- محاولة تحديد إطار نظري لأساليب المحاسبة الإدارية .
- التعرف على مستوى الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية والعوامل المتحكمة فيه.
- التعرف على مدى أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- استقصاء آراء المهتمين والمتخصصين بالمحاسبة، حول جملة من القضايا المتعلقة بأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة ومدى تأثيرها على الأداء المالي للمؤسسة.
- التعرف على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFA PIPE" - ولاية غارداية.

سادسا: حدود الدراسة

يتعين تنفيذ أي بحث علمي بطريقة جيدة، و وضع الحدود التي لا يجوز تجاوزها قصد تحقيق أهداف الدراسة وهذا بتعرض للحدود الزمانية والمكانية :

1. الحدود المكانية: تم إجراء دراسة الحالة على مستوى عينة من المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFA-PIPE- ولاية غارداية- والتي تعتبر من أهم المؤسسات بالجنوب الجزائري، فهي تساهم في تدعيم عدد من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة و الري، وقطاع المحروقات، وتقوم بتوفير رؤوس الأموال الأجنبية (العملة الصعبة).....الخ.

2. الحدود الزمانية: المدة الزمنية التي استغرقت لانجاز هذا البحث كانت خلال الموسم الجامعي 2015-2016 .

سابعا: منهج الدراسة والأدوات المستخدمة

قصد تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على التساؤلات إثبات أو نفي الفرضيات السابقة ومحاولة الإلمام بموضوعنا قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين، الأول نظري بحيث يقوم على المنهج الوصفي التحليلي فيما يخص أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي وكذا بعض المفاهيم التي مست المتغيرين، أما القسم الثاني يخص دراسة الحالة (التطبيقية) والذي يمس الاستبيان الذي تم تحليل بياناته بناء على أجوبة العينة بالمؤسسة محل الدراسة.

ثامنا: مرجعية الدراسة

من خلال الدراسة والتساؤلات التي اعتمدنا عليها وبغية التأكد من الفرضيات المتبناة انتهجنا في بحثنا المنهج الوصفي والتحليلي، وذلك بالتطرق إلى أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي وذلك بالاستعانة بالكتب، المذكرات الجامعية، الملتقيات الوطنية والدولية والمداخلات، والمواقع الالكترونية بهدف إعطاء صورة واضحة عنهما والتعرف على أهم الدراسات التي تناولت المفهومين.

تاسعا: صعوبات البحث

من ضمن الجوانب المهمة في الدراسة هي الحصول على المعلومات وتوفيرها بالقدر الكافي الذي يسمح بإعطاء نتائج جيدة من خلال التطبيق على النموذج المقترح، لكن في هذا الإطار واجهتنا بعض الصعوبات منها:

- صعوبة ترجمة بعض المصطلحات باللغة الأجنبية.
- عدم الجدوية في الرد على الاستبيان خلال إعداد الدراسة الميدانية.
- قلة المراجع الخاصة بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

العاشر: هيكل البحث

من أجل اختبار صحة الفرضيات ومعالجة الإشكالية المطروحة استفتح موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة وقسم البحث إلى فصلين، الفصل الأول يتعلق بالجانب النظري للموضوع حيث قسم هذا الفصل بدوره إلى مبحثين، المبحث الأول يتعلق بالجانب النظري لأساليب المحاسبة الإدارية وأساسيات الأداء المالي أما المبحث الثاني فقد تناول الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، يليه الفصل الثاني (التطبيقي) والذي قسم كذلك إلى مبحثين، المبحث الأول يتناول تقديم عام للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE لولاية غارداية والمبحث الثاني يتعلق بالجانب المنهجي للدراسة والأدوات المستخدمة في البحث .

تمهيد:

إن للمحاسبة الإدارية دوراً مهماً وبارزاً في تزويد المنشآت بالمعلومات التي تساعد في ترشيد القرارات، وخلال السنوات الماضية ومع التطور الحديث في تكنولوجيا المعلومات والإنتاج، ظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير أساليب المحاسبة المختلفة ومنها أساليب المحاسبة الإدارية التي تساعد في تقييم الأداء المالي للمؤسسة و الذي يعتبر محورا أساسيا لمعرفة نجاحها وفشلها وكذا تساعد في اتخاذ القرارات وقد عرفت هذه الأساليب تطورا في دلالتها وتطبيقاتها تماشيا مع التطورات التي شهدتها بيئة التصنيع الحديثة، ولهذا رأينا أن نقسم الفصل الأول إلى مبحثين الأول يهتم بالإطار النظري لأساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي أما الثاني يتعلق بجانب الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لأساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول : الإطار النظري لأساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي

مرت المحاسبة الإدارية حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن بشكلها المعاصر بالكثير من التغيرات بسبب التطورات التي شهدتها العالم، اقتصادية كانت أم اجتماعية أم سياسية أم قانونية. حيث بدأت المحاسبة الإدارية تتحول من المدخل التقليدي إلى المدخل المعاصر، وتطورت مفاهيمها وأبعادها وأساليبها و أطرها لتتلاءم مع متطلبات العصر الحديث، واحتياجات المستهلكين الداخليين والخارجيين، وبذلك تطورت من مفهومها التقليدي إلى المحاسبة الإدارية المعاصرة.¹ وتهدف أساليب المحاسبة الإدارية إلى تقديم المعلومات التي تخدم الإدارة في مجالات متعددة، وبصفة أساسية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وإدارة العمليات التشغيلية وتقويم الأداء .

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

أولاً: مفهوم المحاسبة الإدارية

رغم تعدد التعريفات الخاصة بالمحاسبة الإدارية، لم يتم التوصل إلى تعريف عام متفق عليه للمحاسبة الإدارية ونذكر بعض تعريفات المحاسبة الإدارية في ما يلي:

تعرف المحاسبة الإدارية بأنها "أداة لتوفير البيانات والمعلومات إلى المستويات المختلفة في الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في أغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة، على أن يتم توفير البيانات والمعلومات بشكل مستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية لحل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية"².

ونجد أيضاً أنها "فرع من فروع المحاسبة توفر المعلومات المطلوبة بواسطة المدراء لتحديد كيفية الحصول على المصادر الاقتصادية وكذلك كيفية استخدامها في المنشآت الصغيرة والكبيرة. وهي تبني على المبادئ التي تعلمتها في المحاسبة المالية لتشبع احتياجات المدراء من التقارير"³. كما أنها "تهتم في تهيئة البيانات المالية بطريقة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة لإدارة المشروع"⁴.

¹ باسيل مكرم، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 2007، ص، 18.

² وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 1991، ص5.

³ فداغ الفداغ، المحاسبة الإدارية - المفاهيم الأساسية- ط2، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص22.

⁴ فداغ الفداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص 18.

تعرف أيضا بأنها "النظام الشامل الذي تستعين به إدارات المشروعات في القيام بوظائفها في مجال التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء ومتابعة النشاط، بحيث يمكن اتخاذ القرارات الإدارية على مختلف المستويات على أساس علمي سليم"¹.

وتعرف المحاسبة الإدارية بأنها "إطار علمي منظم منهجياً يهدف إلى مساعدة الإدارة في رسم السياسات وترشيد القرارات الخاصة بتحقيق أهداف الوحدة في ظل متغيرات الواقع وذلك من خلال توفير المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب"².

و أيضا أنها: "مجموعة من الأنظمة والأساليب والإجراءات التي تعد جزءاً من المحاسبة داخل المنشأة والتي تتولى مهمة حصر وتحليل وتجميع ومعالجة وتشغيل البيانات المالية وغير المالية وتحويلها إلى معلومات مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خاصة إدارة المنشأة"³.

ومن خلال التعريف السابقة يمكن أن نعرف المحاسبة الإدارية على أنها: "استخدام الأساليب والوسائل لتوفير البيانات والمعلومات المستعملة من قبل الإدارة من أجل التخطيط وتقييم الأداء وهذا لاتخاذ القرارات وحل المشاكل التي تواجه نشاطات المؤسسة*".

ثانياً: أهداف المحاسبة الإدارية

تستهدف المحاسبة الإدارية بصفة أساسية توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية، خاصة القرارات المصاحبة واللازمة لأداء وظيفتي التخطيط والرقابة، حيث تحتوي عملية الرقابة بالطبع على تقويم الأداء، والذي يشتمل بدوره بالضرورة على قياس الأداء.

ويمكن بالتالي القول بأن المحاسبة الإدارية تستهدف ما يلي:

- إنتاج معلومات لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط، سواء في الأجل القصير أو المتوسط أو الطويل، ومن ثم إعداد الخطط التشغيلية، والتكتيكية، والإستراتيجية؛
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض قياس الأداء والانحرافات عن الخطط والمعايير الموضوعية مقدماً وتقصى أسبابها وتحديد المسؤول عنها؛

¹ فؤاد محمد الليثي، الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية، دار الفكر العربي، القاهرة، 2004-2005، ص 43.

² زيد عبد الكريم جرادات، سيف عبيد الشبيل، مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج المصارف التجارية، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 4، 2013، ص 262.

³ أبو نصار محمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2014، ص 8.

* المؤسسة: نقصد بها المنظمة والمنشأة وأيضا المقاوله والكيان وغيرها....

- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض حل المشاكل؛
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض مراقبة الأداء ومن ثم تطبيق سياسات الثواب والعقاب، وبالتالي استشارة دوافع المنفذين في اتجاه مرغوب.

ثالثاً: أساليب المحاسبة الإدارية

تعد أساليب المحاسبة الإدارية من الأساليب والأنظمة المستخدمة من قبل المحاسبين الإداريين، بغرض التخطيط للتكاليف، والعمل على تخفيضها مع الحفاظ على الجودة، بغرض زيادة الربحية. وبسبب التطورات التي تشهدها السنوات الأخيرة من تكتلات وتغيرات اقتصادية بما فيها انفتاح الأسواق وزيادة حدة المنافسة من منافسة محلية إلى منافسة عالمية، جعل المحاسبة الإدارية تنتقل من المدخل التقليدي إلى المدخل الحديث مما استدعى بروز أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية مع بقاء الأساليب التقليدية، وهذا الجدول يوضح أساليب المحاسبة الإدارية:

الجدول(01):أساليب المحاسبة الإدارية

أساليب المحاسبة الإدارية	
الأساليب الحديثة	الأساليب التقليدية
- نظام التكاليف المبني حسب الأنشطة ABC	- تحليل التعادل
- محاسبة المسؤولية	- الموازنات التقديرية
- أسلوب إدارة الجودة الشاملة	- تحليل الانحرافات
- بطاقة الأداء المتوازن	- أسعار التحويل
- التكاليف المستهدفة	- التكاليف المعيارية
- المقاييس المرجعية	- التدفق النقدي المخصوم
- المقاييس غير المالية	- معدل العائد على الاستثمار
- دورة حياة التكاليف	- التسعير وفقاً للتكاليف المعلاة
- تحليل ربحية العميل	- الموازنات المرنة
- تحليل جودة التكاليف	- التكاليف الحديثة

المصدر: من إعداد الطالبة

1- أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

1-1 أسلوب الموازنات التقديرية

1-1-1 تعريف الموازنات التقديرية:

الموازنة التقديرية هي: "أداة رقابة من خلال توفير إمكانية مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط الذي تعكسه تلك الموازنة واكتشاف الانحرافات - في حالة وجودها - والعمل على معرفة أسباب هذه الانحرافات ومعالجتها أولاً بأول. والموازنة التقديرية بما تقدمه من بيانات قيمة وكمية- تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الملائمة وترشيدها واختيار البديل الأكثر ملائمة عند المفاضلة بين البدائل المتاحة، الأمر الذي يجعل القرار المتخذ أكثر رشداً وعقلانية. ولا شك في أن دور الموازنة التقديرية"¹.

و تعرف الموازنات التخطيطية (التقديرية): على أنها "تعبير رقمي عن الخطط والبرامج التي تضعها الإدارة والتي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة معينة مستقبلية"².

2-1-1 خصائص الموازنات التقديرية :

تتميز بجملة من الخصائص مستمدة من كونها تعبير كمي و مالي لبرنامج عمل محدد لفترة معينة ويمكن تلخيصها فيما يلي:³

- تعبير كمي: فتحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات، وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها، بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية.
- تحدد في شكل برنامج عمل: الموازنة التقديرية لا تعد فقط تقديراً للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لابد أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس معرفة وتنبؤ المستقبل من أجل المعرفة فقط.

¹ وليد زكريا صيام، مدى استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في شركات الصناعة الدوائية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد 36، العدد 2، 2009، ص 146.

² زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص 14.

³ خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار الجامعات المصرية، مصر، 1969، ص 13.

– **تحديد لفترة معينة:** الموازنة تحدد لفترة زمنية معينة، وقد تكون سنة واحدة أو أقل، وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها.

حيث تعد الموازنة ترجمة كمية برنامج العمل المحددة، والتي هي جزء تنفيذي للمخططات المتوسطة والطويلة الأجل وهي من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص الفروقات، ومن اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التعبير. وفي الأخير يمكن القول بأن الميزانية التقديرية تعتبر أداة للتخطيط والتنسيق والمراقبة و أهم أداة لتحفيز العمال داخل المؤسسة.

1-1-3 أهمية الموازنات التقديرية:

تظهر أهمية الموازنة التقديرية في المرحلة الأولى من خلال أهدافها التي تتمتع بدراسة الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في مجال التخطيط والرقابة، فمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق أي التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة، وذلك من خلال مرحلة الموازنة *bud gétisation*، أما في المرحلة الثانية فأهمية الموازنة التقديرية تظهر من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل: جدول حسابات النتائج التقديري الميزانية التقديرية *Bilan provisionnel* وذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي من المخطط العام، وهي تنفيذ برنامج عملي، وبالتالي فهي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار وذلك على جميع المستويات.¹

1-2-1 محاسبة المسؤولية

1-2-1 مفهوم محاسبة المسؤولية:

يعرف نظام محاسبة المسؤولية على أنه "النظام الذي يقيس ويقارن بين المخطط له (الموازنة التخطيطية) وبين المنفذ فعليا (النتائج الفعلية) لكل مركز مسؤولية على حدة"، ويقسم مركز المسؤولية إلى أربعة أقسام كما يلي:

- مركز التكلفة: يكون فيها المدير مسئولا عن التكاليف فقط؛
- مركز الإيراد: يكون فيها المدير مسئولا عن الإيرادات فقط؛
- مركز الربحية: ويكون فيها المدير مسئولا عن الربحية والتكاليف فقط؛

¹ كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين الأداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص41.

- مركز الاستثمار: ويكون فيها المدير مسئولاً عن الإيرادات والتكاليف والاستثمار¹.

وعمومًا يمكن القول أن نظام محاسبة المسؤولية عبارة عن: أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة في تقييم أداء المسؤولية في المستويات الإدارية من حيث مدى التزامها بالتكاليف والأهداف من خلال التقارير². ومنه نستخلص أن محاسبة المسؤولية ما هي إلا أداة لتقييم ومعرفة الانحرافات للأنشطة التي يقوم بها المسؤولون ومعرفة قدرة كل مسير على العمليات المخولة له وتقييمها أي تقييم ما هو مخطط مع ما هو فعلي.

1-2-2 طبيعة و أهداف محاسبة المسؤولية: وتتمثل فيما يلي:³

- تمثل محاسبة المسؤولية مدخلا حديثا لتطوير المحاسبة وتقاريرها الرقابية دون تغيير في نظرية المحاسبة ومبادئها المقبولة عموماً، فتطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب فقط إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير للربط المباشر بالهيكل الإداري للمنظمة الاقتصادية.

- يهدف الربط المباشر بين النظام المحاسبي و الهيكل الإداري إلى تبويب و تجميع و تحليل عناصر التكاليف و الإيرادات لكل مركز مسؤولية على حدة. و يتم ذلك على الأساس المعياري كخطة أو موازنة لكل مركز مسؤولية و على الأساس الفعلي أيضا لممارسة الرقابة على التنفيذ بالمقارنة بين الخطة المنفذ بهدف تحديد حجم الانحرافات و تشخيص أسبابها و التقرير عنها تمهيدا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لاستبعاد مثل هذه الانحرافات مستقبلا.

- تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف management by objectives و ذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية و بين مراكز المسؤولية. و تعد الموازنة التخطيطية لمركز المسؤولية هدفا يسعى المركز إلى تحقيقه، فتقارن النتائج التي تم التوصل إليها بالأهداف التي سبق تحديدها.

- يؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية إلى تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء management by exception ، فأى مركز مسؤولية أو مستوى إداري بالمنظمة لا يمارس و لا يراقب من العمليات إلا ما يؤهله موقعه التنظيمي

¹ علي حسن إبراهيم الجدبه، قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية- دراسة ميدانية- رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 31.

² صباح هاشم جابر، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني، مجلة جامعة بابل، كلية العلوم الإنسانية، جامعة بابل، المجلد 21، العدد 1، 2013، ص 84.

³ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية- مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء- ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 414-416 (بتصرف).

لذلك، إن مبدأ الإدارة بالاستثناء يعني عدم تبليغ الإدارة إلا على إلا عند الضرورة، أي عند وجود "خطر" أو انحراف يستدعي تدخل الإدارة الأعلى لتصحيح الانحراف.

1-2-3 مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية:

- 1- هناك مجموعة من الفوائد والمزايا التي تحقق نتيجة تطبيق محاسبة المسؤولية، وأن أهم تلك المزايا هي:¹
 - إن تطبيق محاسبة المسؤولية يوضح للإدارة العليا من هم المشرفون المناسبون والقادرون على تولي مسؤوليات أكبر من تلك الملقاة على عاتقه؛
 - أن تطبيق محاسبة المسؤولية يجعل من السهل على المستويات الإدارية المختلفة في المشروع من معرفة مسؤولياتهم بشكل أفضل ومن ثم تدفعهم للعناية بتلك المهام والمسؤوليات؛
 - أن تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات حول المفاهيم المحاسبية من تحليل التكلفة وبيان الأرباح أو القيام بعمليات الشراء وتحديد قرار الاستمرار في تشغيل المركز أو الاستغناء عنه؛
 - أن تطبيق محاسبة المسؤولية يسمح بإمكانية شمول الرقابة وبيان الانحرافات لمختلف العمليات التي تحدث داخل المشروع وبالتالي تحديد بنود الإيرادات والتكاليف.

1-3-3 أسلوب التكاليف المعيارية

1-3-1 مفهوم التكاليف المعيارية:

تعرف التكاليف المعيارية (قياسية) على أنها "التكلفة المحددة مقدما والتي تبين ما يجب أن تكون تكلفة المنتج عند إتمام إنتاجه وتحتسب في ضوء دراسات علمية وفنية وتحليلية لكل عنصر من عناصر التكاليف المعنية، وعند الانتهاء من الفترة التكاليفية تقارن بموجبها التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات الحاصلة بغية دراستها واتخاذ الإجراءات بصددتها"².

¹ نواف جهز محمد المطيري، أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية- دراسة ميدانية- رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الأوسط، 2011، ص ص 26-27. (بتصرف).

² صالح الرزق، عطالله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية-الإطار النظري والعملية- ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 14.

وتعتبر التكاليف المعيارية، تكاليف تقديرية محسوبة على أساس معايير اقتصادية و تقنية لنشاط عادي. أما أن المعايير يحددها خبراء متخصصين و ذلك على أسس علمية، بهدف استخدامها لتحقيق الرقابة على تكاليف المنتجات والخدمات¹.

ونجد أيضا أن التكاليف المعيارية تعرف بأنها: " تكاليف محسوبة مسبقا من أجل إعطاء أرقام للحركات الكمية والقيمة داخل المحاسبة التحليلية من أجل إبراز الانحرافات المسجلة بين الأعباء الحقيقية والأعباء التقديرية"².

ومن تعريف التكاليف المعيارية يمكن أن نعرف النظام الذي يقوم بحسابها على انه "النظام الذي يقوم بحساب التكاليف المعيارية الناتجة عن العملية الإنتاجية التي تمارسها المؤسسة ومقارنتها مع التكاليف الفعلية وهذا لحساب الانحرافات وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية والسليمة".

1-3-2 مكونات نظام التكاليف المعيارية:

يتكون هذا النظام من العناصر التالية:³

1. المعيار Standard :

هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من:
- المواد الأولية، اليد العاملة، الأعباء .

2. معايير الأداء Performance standards :

تعبّر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات .

3. التكلفة المعيارية Standard cost

هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز.
تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور و المدخلات الأخرى الضرورية

¹ درجون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة - أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة - الجزائر، 2005/2004، ص 235.

² زعبيط نور الدين، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية علوم التسيير وعلوم الاقتصاد، جامعة منتوري، قسنطينة، العدد الأول، جوان 2007، ص 92.

³ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 116 (بتصرف).

لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحددة مسبقاً.

1-3-3 مزايا وعيوب أسلوب التكاليف المعيارية: من بين المزايا والعيوب نذكر:¹

- المزايا: يحقق أسلوب التكاليف المعيارية المزايا التالية:
 - الحصول على المعلومات الفورية عند الحاجة إليها؛
 - العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛
 - إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة بها، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.

- العيوب: إن لهذا الأسلوب عدة عيوب نذكر اثنين هما :

- صعوبة تطبيق هذا الأسلوب في المؤسسات التي تتبع الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛
- المعلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

2- أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

1-2 نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

1-1-2 مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه ذلك "النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع الكلفة الأساسي"².
وكما أنه "أداة تستخدمها الإدارة لترشيد القرارات وذلك من خلال الحصول على معلومات دقيقة عن التكاليف والتي لا يمكن الحصول عليها من خلال مناهج المحاسبة التقليدية"³.

2-1-2 خصائص نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

يمكن إيجاز أهم الخصائص التي يتسم بها نظام (ABC) في:

¹ زعور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة - دراسة حالة - أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة - 2014/2015، ص 99.

² اشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، ص 12.

³ محار عبد الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 13.

- يمكن من تتبع التكاليف من خلال الاعتماد على مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والأنشطة ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص المصاريف غير المباشرة؛
 - يعتمد هذا النظام على أسس عديدة لتحميل المصاريف غير المباشرة بحيث تتلاءم مع طبيعة الأنشطة ومدى استهلاكها للموارد المخصصة وفق ما صرف في عملية الإنتاج من وقت وجهد، أو أسس أخرى ملائمة يتم تحديدها من منطلق لا يخرج عن إطار الأنشطة المسببة للتكاليف ومقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة؛
 - يتلاءم هذا النظام مع كل قطاعات النشاط وقد أثبت إمكاناته خاصة في القطاعات الصناعية التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير، وفي الواقع إن استخدام هذا النظام انطلق من هذا الوسط ثم عمم على نشاطات وقطاعات أخرى؛
 - تمثل الأنشطة ركنا أساسيا لهذا النظام كما تفسر ما تقوم به المؤسسة .¹
- 2-1-3 مزايا وعيوب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة: وتتمثل في :²**
- مزايا أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة:
 - يمكن تلخيص أهم مزايا استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة فيما يلي:
 - تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم اتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، ويساعد تلك الإدارة على أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاءة في الأداء؛
 - تستخدم مسببات أو موجهاً التكلفة كأداة لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط للإدارة، وبالتالي التعرف على الجدوى كل نشاط؛
 - يعتبر مدخلا لتقييم الأداء على أساس المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة، وبالتالي التعرف على جدوى على نشاط؛
 - تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف مما ينتج فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل؛
 - يعمل على قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق ويمثل آلية للرقابة على التكاليف.

¹ سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011، ص 65.(بتصرف)

² تومي ميلود، زرعور نعيمة، دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الرابع عشر ديسمبر 2013، ص ص184-185، (بتصرف).

- عيوب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:

- على الرغم من مزايا هذا الأسلوب إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى أسلوب ABC تتمثل في:
- إن أسلوب ABC ما هو إلا تطوير للأساليب التقليدية والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف غير المباشرة على العلاقة السبب- النتيجة مع إجراء تفاصيل في مراكز الأنشطة؛
 - إن كفاءة استخدام أسلوب ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل؛
 - إن تطبيق أسلوب ABC يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كثيرا وهذا ما يجعل المؤسسات تتردد في استخدامه؛
 - يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب المختصين.

2-2 أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC

1-2-2 مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

كان أول ظهور لبطاقة الأداء المتوازن سنة 1992 على يد الباحثين الأمريكيين كابلان و نورتن ذات الأبعاد الأربعة: البعد المالي و بعد العمليات الداخلية و بعد العاملين و بعد الزبائن العملاء لسد الهوة الموجودة بين المستوى الاستراتيجي و المستوى التنفيذي. وهناك عدة تعريفات التي تطرقت إلى بطاقة الأداء المتوازن نذكر تعريفين :

عرفت بطاقة الأداء المتوازن " بأنها مجموعة من المقاييس المالية و غير المالية التي تقدم لمدرء الإدارات العليا صورة واضحة و شاملة عن أداء منظماتهم، إلا أنه يمكن وصف بطاقة التقييم المتوازن بكونها إطار عام يشمل جوانب متعددة"¹.

كما عرفت من طرف كابلان و نورتن بأنها: "مجموعة من المقاييس التي تعطي الإدارة العليا صورة سريعة و شاملة عن الأعمال و التي تشمل المقاييس المالية التي تخرج عن نتائج الأنشطة المحددة سابقا و تكاملها مع المقاييس التشغيلية من رضا العميل، العمليات الداخلية، و الإبداع وتحسين أنشطة المؤسسة"².

2-2-2 أهمية بطاقة الأداء المتوازن

¹ وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، ط1، دار وائل للنشر، بدون بلد النشر، 2009، ص 151.

² Kaplan Robert.s david P. Norton, **the balanced scorecard : measures that drive performance**, Harvard business review , January/ February, 1992, p71.

تبدو أهمية بطاقة الأداء المتوازن من خلال استقراء النقاط التالية:¹

- تترجم الإستراتيجية إلى أهداف قابلة للقياس؛
- تعتبر نظاما إداريا يحفز على التغيير في المجالات الحرجة كالمنتجات، والأجزاء، والعملاء، وتطوير وتنمية الأسواق؛
- تساعد الشركات على تعديل استراتيجياتها بحيث يصبح كسب الخبرة والتعلم حقيقة معاشة داخل المنظمة؛
- تجمع بين أداء الفرد وأهداف المنظمة والعملاء والمجتمع؛
- تحقق من خلال المعلومات للأبعاد الأربعة بين المقاييس الداخلية والخارجية؛
- تربط المستويات الدنيا للأهداف، والأدوار، والعمليات، بالمستويات العليا للمنظمة.

2-2-3 المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن

تتمثل المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن في المحور المالي و محور العملاء و محور العمليات الداخلية و محور التعلم و النمو و سنوجزها في ما يلي :

1. المحور المالي : ويأتي قياس هذا المحور من خلال مجموعة من الأهداف قصيرة المدى والتي يمكن أن تتغير بحسب قطاع الأنشطة أو الإستراتيجية (كمعدل نمو رقم الأعمال، رقم الأعمال المحقق من المنتجات الجديدة)

2

2. محور العملاء : وفقا لهذا البعد يقوم المدراء بتحديد العميل والحصة السوقية ومقاييس الأداء، حيث يجب على مديري المؤسسة أن يحددوا مجال وحدود السوق الذي يمكن ممارسة النشاط من خلالها حيث يقع في مجال منافسة مع الآخرين، ويتم قياس أداء المؤسسة في ضوء النجاح المحقق للهدف الاستراتيجي المتمثل في تحقيق رضا العميل³.

¹ عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن (المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي)، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2009، ص 68. (بتصرف)

² نعيمة يحيوي، خديجة لدع، أداة فعالة للتقييم BSC بطاقة الأداء المتوازن الشامل لأداء المنظمات (دراسة ميدانية)، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 22-23 نوفمبر 2011، ص79.

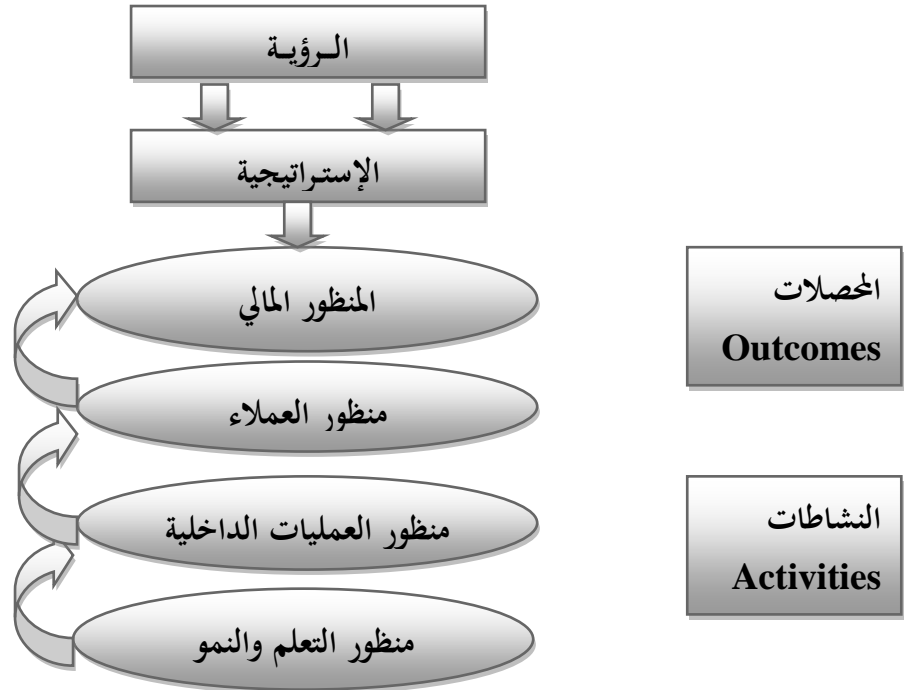
³ زياد عبد الحليم الذبيبة، مدى تطبيق النظام المتوازن الأداء (BSC) في المصارف التجارية اليمنية(دراسة تطبيقية على المصارف التجارية اليمنية)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الزرقاء ، الأردن، العدد التاسع، جوان 2011، ص 145.

3. محور العمليات الداخلية: يعتمد هذا المحور على مختلف العمليات الداخلية التي تحقق كل من رضا العملاء عن طريق خلق قيمة للزبائن و الذي يعتبر نقطة حاسمة و حساسة بالنسبة للمؤسسة.

4. محور التعلم والنمو: تتعلم مؤسسات الأعمال و تتطور من خلال تجربتها و قدرتها في وضع أفكار موارد البشرية و الإدارة فيها موضع تطبيق، و هكذا يرتبط التعلم بالتغيير الايجابي في سلوكيات الفردية و الجماعية و التنظيمية أن التعلم والنمو في مؤسسات اليوم من المفترض أن يتم تأطيره في فرق عمل كفؤ و تفكير ايجابي مستمر وثقة عالية في تجربة و فهم شفاف و واسع لطبيعة تواجد المؤسسة في بيئتها وهكذا جاءت بطاقة الأداء المتوازن لتطوير مجمل الجوانب في منظور ضمن منظورات بطاقة الأداء المتوازن أطلق عليه مسمى محور التعلم و النمو¹.

و الشكل التالي: يوضح المحاور الأربعة لبطاقة قياس الأداء المتوازن

الشكل (01): هيكل بطاقة الأداء المتوازن² (المحاور الأربعة لبطاقة قياس الأداء المتوازن)



المصدر: وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم

المتوازن، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 140 .

¹ قناة فتيحة، مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة ورقلة، 2013/2014، ص ص 7-8.

² وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 140 (بتصرف).

2-3 نظام إدارة الجودة الشاملة TQM

2-3-1 مفهوم نظام إدارة الجودة الشاملة

تعد فلسفة إدارة الجودة الشاملة أداة رائعة لتحسين العمليات، إذ أنها تساعد على بناء استراتيجيات للتميز، الكلفة الواظئة، والاستجابة السريعة وإن تطبيقها يتطلب مجموعة ناجحة من الأنشطة تبدأ بالبيئة التنظيمية التي ترعى الجودة، متبوعة بفهم مبادئ الجودة ومن ثم بدل الجهد في إشراك العاملين في الأنشطة الرئيسية لتنفيذ الجودة، وعند انجاز تلك الأنشطة بشكل صحيح فان المنظمة سترضي زبائنها وتحصل على ميزة تنافسية¹. وستناول بعض من التعريفات التي أشار لها الكتاب والباحثين في أدبياتهم:

تعرف إدارة الجودة الشاملة بأنها " أنظمة تسعى للتقليل من عيوب المنتجات التامة الصنع بهدف التوصل إلى مستوى اللإعيوب في المخرج النهائي سواء كان ذلك منتج أو خدمة، وتحسين كل الأبعاد والمكونات في سلسلة القيمة للمنتج بهدف إرضاء الزبون وكسب زبائن جدد"².

أما من وجهة نظر أمريكية فان تعريف ادارة الجودة الشاملة TQM هي فلسفة وخطوط عريضة ومبادئ تدل وترشد المنظمة لتحقيق تطور مستمر وهي أساليب كمية بالإضافة إلى الموارد البشرية التي تحسن استخدام الموارد المتاحة وكذلك الخدمات بحيث إن كافة العمليات داخل المنظمة تسعى لان تحقق إشباع حاجات المستهلكين الحاليين والمرتبين³.

كما عرفها الباحث oakland (1989) بان إدارة الجودة الشاملة هي عبارة عن النهج (أو المدخل) الذي يحقق تحسين الفاعلية والمرونة لأي منظمة من منظمات إدارة الأعمال بصورة عامة⁴.

2-3-2 عناصر إدارة الجودة الشاملة

إن نظام إدارة الجودة الشاملة هو عبارة عن نموذج متكامل من نظم فرعية، والتي ينبغي توفرها بالأساس في الشركة، أو يفترض أنها موجودة وقد تحتاج إلى الربط والتكامل فيما بينها، وان جميعها تعمل بصورة تكاملية لتحقيق أهداف نظام الجودة. هذه العناصر موضحة في الشكل رقم (02) حيث تمثل فيما يلي:

¹ عواطف إبراهيم الحداد، إدارة الجودة الشاملة، ط1، دار الفكر، عمان، الأردن، 2009، ص 203.

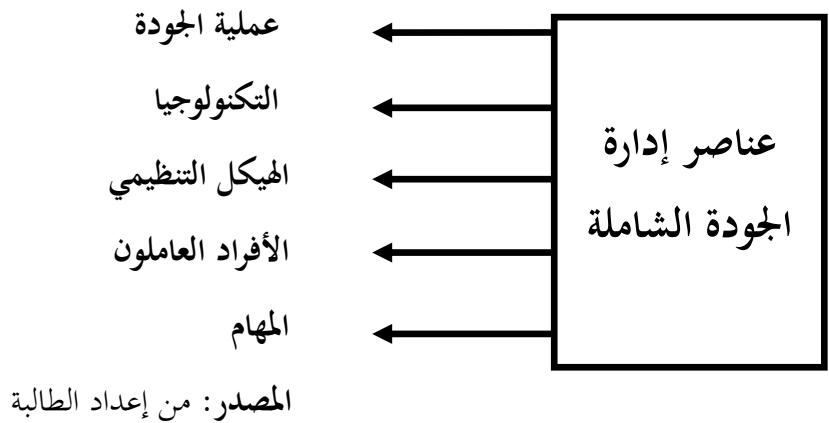
² -Weygandt.J, Kimmel.P , and Kieso.D, "Management Accounting Tools for Business Decision Making", 6thed (2012), John Wiley & Sons .

³ خضير كاظم محمود، إدارة الجودة الشاملة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000، ص 74.

⁴ عبد الستار العلي، تطبيقات في إدارة الجودة الشاملة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 26.

- ✓ عملية الجودة Process of Quality : ويشمل نظام عملية الجودة على كل العمليات الإدارية والتوجيهية والإنتاجية؛
 - ✓ التكنولوجيا Technology: يتمثل هذا النظام الفرعي لإدارة الجودة الشاملة على العديد من المكونات والفقرات الضرورية لأداء المهام بشكل كامل؛
 - ✓ الهيكل التنظيمي Structuer: ويتضمن مسؤوليات الأفراد العاملين وظروف عملهم في بيئة المنظمة، والاتصالات الرسمية وغير الرسمية التي تتم داخل المنظمة؛
 - ✓ نظام الأفراد System of Personnet: يتكون النظام الفرعي للعاملين في المنظمة من التعليم والتدريب وتغيير الثقافة وغيرها؛
 - ✓ المهام Task: وتشمل مهام الجودة ، ووظائف الأعمال، وغيرها.
- والشكل(02) يبين هذه العناصر لنظام إدارة الجودة الشاملة ويجب التنويه إلى أن أي خلل في تحقيق الموازنة الفعالة لهذه العناصر أو النظم الفرعية لنظام إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى فقدان الكثير من قوة ومتانة نظام إدارة الجودة الشاملة.¹

الشكل رقم (02): العناصر الخمسة لإدارة الجودة الشاملة



¹ قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الآيزو 9001-2000، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2005، ص 97-98.

الجدول رقم (02): العناصر الخمسة لإدارة الجودة الشاملة ومكوناتها

عملية الجودة	التكنولوجيا	الهيكل التنظيمي	الأفراد العاملون	المهام (الوظائف)
- تنظيم وأنظمة	- خط الإنتاج	- المسؤوليات	- بقاء فرق العمل	- قضايا الجودة
تخطيط الجودة	- نظام المعلومات	- الاتصالات	- التنظيم والتدريب	- تغيير الثقافة
-قيادة التنظيم		- الإدارة	- تطوير الإدارة	- الأعمال
والضبط			- الحوافز	- الوظائف
-مراجعة طرق			والمكافآت	
التصميم				

المصدر : قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الآيزو 9001-2000، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2005، ص 98.

2-3-3 أهداف إدارة الجودة الشاملة

حدد ريتشارد فرمان R.Ferman أهداف إدارة الجودة الشاملة على أنها:¹

- التركيز على احتياجات السوق، والعمل على ترجمة هذه الاحتياجات إلى مواصفات للتصميم قابلة للتنفيذ؛
- تحقيق أعلى أداء في كل المجالات؛
- وضع إجراءات بسيطة لأداء الجودة؛
- عمل مراجعة مستمرة للعمليات لإزالة الهدر أو الفاقد؛
- ابتكار مقاييس الأداء؛
- إدراك المنافسة وتطوير إستراتيجية المنافسة؛
- وضع أسلوب تطوير مستمر بلا نهاية.

2-3-4 متطلبات إدارة الجودة الشاملة :²

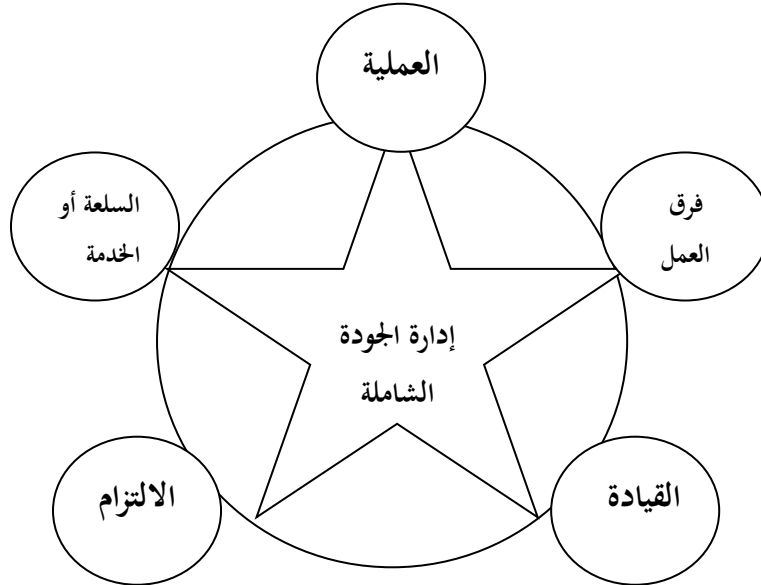
- القيادة الملهمة؛
- التزام الإدارة العليا والعاملين لتطبيق إدارة الجودة الشاملة؛

¹ مدحت أبو النصر، أساسيات ادارة الجودة الشاملة TQM، ط1، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008، ص69.

² مهدي السامرائي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، ط1، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 341-342.

- تأكيد تشكيل فرق العمل؛
- التصميم الفعال للسلع والخدمات؛
- التركيز على العملية وكما هو موضح في الشكل أدناه:

الشكل(03): نموذج كريج لمتطلبات إدارة الجودة الشاملة



المصدر: مهدي السامرائي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، ط1، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص341

2-4 أسلوب التكلفة المستهدفة

2-4-1 مفهوم التكلفة المستهدفة:

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها: "تمثل مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية لإدارة التكلفة، والذي يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة تصميم وتطوير المنتج وتقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تشبع حاجات العملاء، وعبر الوصول إلى قيمة محددة سلفاً للتكلفة في ظل أسعار السوق للسلعة المنتجة"¹.

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها " أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم

¹ مجدي وائل الكبيسي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد41، العدد 2، 2014، ص 171.

الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها. وذلك مع الحفاظ علي جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء"¹.

اعتبر COOPER(1995) **التكلفة المستهدفة** "مجرد تقنية لحساب تكلفة إنتاج المنتج وهذا يظهر من خلال التعريف الذي وضعه: " إن هدف التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة الإنتاج لمنتج مقترح بحيث يحقق المنتج عند بيعه هامش الربح المرغوب".

ومن جهة أخرى هناك من اعتبرها كأداة لإدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج مثل SAKURAI(1989) الذي عرفها كما يلي يمكن تعريف **التكلفة المستهدفة** على أنها "أداة لإدارة التكلفة لأجل تخفيض التكلفة الكلية للمنتج على كامل دورة حياته بمساعدة قسم الإنتاج الهندسة، البحث والتطوير، التسويق والمحاسبة"²

2-4-2 خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة:

- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع الذي يمكن أن يتقبله العملاء وبذلك تضمن الشركة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج سيكون مقبولاً مقدماً ؛
- تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد قبل اتخاذ أي إجراء للإنتاج ؛
- يتم استخدامه في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج وليس في مرحلة الإنتاج، ولذلك تعد التكلفة المستهدفة مدخلاً لتخطيط وإدارة التكاليف بالإضافة إلى الرقابة على التكاليف في مرحلة الإنتاج؛
- إن تحليل هندسة القيمة في مدخل التكلفة المستهدفة يكون على مستوى الأنشطة في الشركة ككل وليس على عمليات الإنتاج فقط ³.

2-4-3 أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة:

يمكن إيجاز أهداف التكلفة المستهدفة في الآتي ⁴:

¹ http://costaccountingegypt.blogspot.com/2013/11/blog-post_5689.html تاريخ التصفح 2016/2/11

² Dominique Rouanet-Vetro ،L' APPORT DU COUT DE CYCLE DE VIE DANS LAGESTION DES INNOVATIO 21EME Congres De L'AFC, france. PPCD-ROM,2011,p6.

³ حمزة كامل قوافزة، دور التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة في تحقيق الإستراتيجيات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة جرش الأهلية، 2015، ص ص 37-38.

⁴ حسن عيسى أبو حماد، أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2012/2013، ص54.

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية ؛
- تحديد هام الربح الذي تسعى الشركة له قبل طرح المنتج في السوق ؛
- إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل ؛
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل ؛
- خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود.

المطلب الثاني: أساسيات الأداء المالي

أولا : مفهوم الأداء المالي

1- مفهوم الأداء

مصطلح الأداء ترجع أصوله إلى الكلمة اللاتينية Performare واقتبست إلى الإنجليزية في القرن الخامس عشر، ويقصد بهذا المصطلح انجاز وتحقيق نتائج واقعية. و قد حاولت مجموعة من الباحثين تعريف الأداء وكل عرفه انطلاقا من الأهداف والاهتمامات التي يسعى إلى تحقيقها، ومن بين هذه التعاريف نذكر: وأيضا يعرف الأداء بأنه " المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها"¹ . كما يعرفه كل من robins et wiersema على انه " انعكاس قدرة منظمات الأعمال وقابليتها على تحقيق الأهداف"².

أما khemkhem وضح مفهوم الأداء كما يلي " أداء مركز مسؤولية (ورشة، وحدة، مؤسسة... الخ". ويعني الفعالية الإنتاجية، حيث يحقق هذا المركز الأهداف التي سبق وأن سطرها"³.

2- مفهوم الأداء المالي

لكي تقف أي إدارة على نقاط القوة والضعف وعلى الفرص المتاحة والمعوقات التي يمكن أن تواجهها كان لا بد لها من تقييم أداءها وخاصة الأداء المالي باعتباره يزود الإدارة بمعلومات ومفاهيم تسمح باتخاذ القرارات الاستثمارية، و باعتبار أن الأداء المالي هو أحد أنواع الأداء، تعددت المفاهيم المقدمة للأداء المالي كذلك، كون أن كل باحث ينظر إلى مفهوم الأداء المالي حسب زاوية التي ينظر إليها، ونتيجة لذلك قُدمت العديد من التعاريف

¹ عبد المحسن توفيق محمد، تقييم الأداء، دار النهضة العربية، الإخوة الأشقاء للطباعة، القاهرة، مصر، 1998، ص30.

² José et Pierre, la gestion financier des pme trévères et pratiques presses de université de québec, 1999, p, 263.

³ ناصر دادي عدون، عبدالله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص 12.

منها أن الأداء المالي هو: "مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير من أجل تشكيل ثروة"¹..

وأيضاً الأداء المالي: "هو مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل للموارد في الاستخدامات قصيرة وطويلة الأجل، من أجل تكوين الثروة وتحقيق الأهداف المرجوة"².

أما السعيد فرحات جمعة فيرى أن الأداء المالي هو: "مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية"³. وهناك من الخبراء والباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق بأنه "وصف لوضع المنظمة الإيرادات المالية وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات الموجودة، المطلوبات، وصافي الثروة"⁴.

ثانياً : أهمية الأداء المالي

تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقويم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة والضعف في الشركة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد قرارات المالية للمستخدمين.

وتتبع أهمية الأداء المالي أيضاً وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال الشركات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للشركات واستثماراتها وفقاً للأهداف العامة للشركات والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة.⁵

¹ محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، ملتقى حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06/5/2013، ص7.

² رشيدة جليلي، دور الأداء المالي في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية، والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012/2013 ص3.

³ عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العاملي التمييزي (AFD) - خلال الفترة 2006-2011، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة غارداية، العدد 2014/02، ص24.

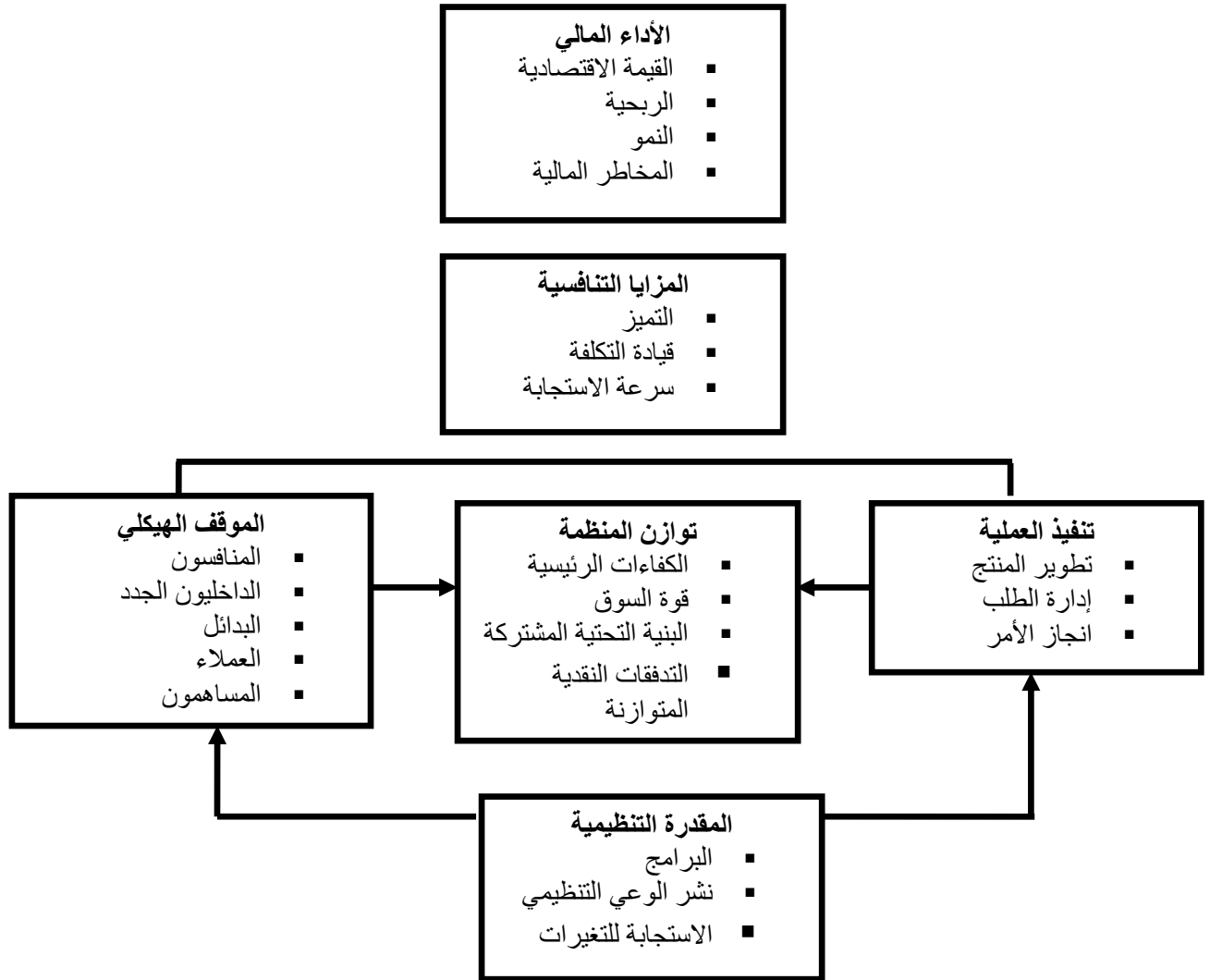
⁴ علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي، دار صفاء، عمان، الأردن، 2011، ص67.

⁵ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010 ص46-47

ثالثا : العوامل المؤثرة على الأداء المالي

يتأثر الأداء المالي بعوامل بيئية تمثل العوامل الاقتصادية وهيكل الصناعة وغيرها وعوامل تنظيمية مثل الهيكل التنظيمي والحجم وعوامل إدارية مثل القدرات الإدارية ومدى توفر جانب الخبرة والمعرفة لدى المديرين. يتحقق الأداء المالي الجيد من خلال تطوير القدرات التنظيمية التي تسهم في زيادة قدرة المنظمة على التعامل الصحيح مع بيئة الصناعة وتساعد في ضمان تنفيذ العمليات بكفاءة وبالتالي كسب مزايا تنافسية تؤدي إلى تطوير الأداء المالي ويوضح الشكل التالي العوامل التي تؤثر على الأداء المالي:

الشكل رقم (04): يوضح العوامل المؤثرة في الأداء المالي



المصدر: عبد الرزاق مولاي لخضر، حسين شنيبي، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، ملتقى حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 22-23 نوفمبر 2011، ص 461.

يتضح من الشكل السابق أن الأداء المالي يتأثر بالميزة التنافسية وهي مقدرة المنظمة على التميز في تقديم الخدمات والقدرة على التحكم وتقليص التكاليف وسرعة الاستجابة لرغبات وطلبات المستهلكين وتغيرات السوق وحتى تحقق الميزة التنافسية لابد من تحقيق توازن المنظمة والذي يعتبر الكفاءات الرئيسية للمنظمة هو مكونا رئيسيا لتحقيق التوازن بالإضافة إلى قوة السوق والبنية التحتية والتدفقات النقدية المتوازنة وحتى يتحقق ذلك لابد من توفر إستراتيجية المقدررة التنظيمية وإستراتيجية تنفيذ العمليات وإستراتيجية الموقف الهيكلي.

إن الأداء المالي هو تعبير عن أداء المنظمة من خلال تحقيق عدد من الأهداف المالية المتمثلة في الربحية وتحقيق معدلات نمو مرتفعة وتحسين القيمة الاقتصادية المتمثلة في العوائد المتحققة بعد طرح كلفة رأس المال من الأرباح بعد الضرائب بالإضافة إلى ذلك مواجهة المخاطر المالية الناجمة من استخدام الديون وأموال الغير في تمويل استخدامات المنظمة.¹

رابعا: تقييم الأداء المالي

يعني تقويم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكم "jugement" ذو قيمة "valeur" حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتحدة (إدارة المؤسسة ومدى إشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة). أي أن تقويم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة.²

يرى كل من (Poster & Streib) أن تقييم الأداء المالي هو عبارة عن مراجعة لما تم إنجازه بالاعتماد على معايير العمل، فمن خلال التقييم يتم وضع معايير لتقييم الأداء المالي من واقع الخطط والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، والتي تستند على استراتيجيات تقييم الأداء كموجه ومراقب وضابط، لجهود العاملين في كافة المستويات الإدارية من أجل تحقيق أهداف الإستراتيجية للمؤسسة.³

¹ عبد الرزاق مولاي لخضر، حسين شنيني، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، ملتقى حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 22-23 نوفمبر 2011 ص 461.

² دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد 04/2006، ص 41.

³ مشعل جهر المطيري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010-2011، ص 11.

خامسا: معايير تقييم الأداء المالي

تستخدم في متابعة تغير النسب المالية للمنشأة، لان الحكم Standards Ratios من المهم تحديد نسب معيارية على طبيعة تغيرها عبر الوقت يعتمد على قابلية المستفيدين منها على مقارنتها مع معيار معين. وهناك أربعة أنواع رئيسية من النسب المعيارية¹:

- المعايير التاريخية للمنشأة Historical standards

وتحسب هذه النسب من الكشوفات المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية.

-المعايير المطلقة Absolute standards

وتأخذ هذه المعايير شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المنشآت وتقاس بها النسبة ذات العلاقة في منشأة معينة مثل نسبة التداول 2 مرة والنسبة السريعة 1 مرة.

- المعايير القطاعية Industry standards

يستفيد المحلل المالي بدرجة كبيرة من المعايير القطاعية في رقابة الأداء، وهي معايير تمثل متوسط Average لأداء القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة، خاصة وان المنشآت تتشابه في العديد من الصفات والخصائص داخل نفس القطاع.

- المعايير المستهدفة Target or Budgetary Ratios

وهي نسب تستهدف إدارة المنشأة تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنات (الخطط) وبالتالي فان مقارنة النسب المتحققة مع تلك المستهدفة تبرز أوجه الابتعاد بين الفعلي والمخطط وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

المطلب الثالث: علاقة أساليب المحاسبة الإدارية بالأداء المالي

إن التطورات الحاصلة في البيئة الإنتاجية للمؤسسات تؤدي بالضرورة إلى تطوير المحاسبة الإدارية وعلى الأخص الممارسات العملية للمحاسبة الإدارية وذلك لملائمة تلك التطورات التكنولوجية والإدارية، مما دعا لظهور العديد من الأساليب الحديثة مع بقاء الأساليب التقليدية لمواجهة تلك التحديات التي تواجه المحاسب الإداري من خفض التكاليف وارتفاع الجودة والمرونة لمواجهة احتياجات العملاء وخلق ميزة تنافسية للاحتفاظ

¹ أسعد حميد العلي، الإدارة المالية، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013 ص 78.

بهم، فأساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال تخفيض التكاليف وبالتالي القدرة على منافسة كافة المؤسسات في السوق المحلية والعالمية الأمر الذي ينعكس إيجاباً على حصة المؤسسة السوقية وبالتالي زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف والذي يؤثر مباشرة على زيادة الأرباح المحققة، وهذا بدوره يزيد الثقة بالمؤسسة وترتفع أسعار أسهمها في السوق وتوفر أيضاً أساليب المحاسبة الإدارية المعلومات الدقيقة عن التكاليف مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات سليمة وهذا ينعكس على حسن الاستغلال للموارد، فالتطوير في الممارسة العملية للمحاسبة الإدارية قد يؤدي وبطريقة غير مباشرة إلى حدوث تحسن في مختلف جوانب الأداء للمؤسسة ومنه تحسين أو تطوير في الأداء المالي لأن هدف أساليب المحاسبة الإدارية هو مساعدة الإدارة في عمليات الرقابة وتقييم الأداء بمختلف أنواعه وفي اتخاذ القرارات. فقد نادى العديد من الدراسات بضرورة تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة ذات التوجه الاستراتيجي كالتكلفة المستهدفة وكتكاليف الجودة وإدارة التكلفة على أساس النشاط وسلسلة القيمة وهندسة القيمة. كما تم استحداث العديد من أساليب تقييم للوصول للغرض الرئيسي أو النهائي لكل المؤسسات وهو تحسن الأداء المالي للمنشأة لأن تلك الأساليب تهتم بتقليل التكاليف وتحسين الجودة للمنتجات وقياس رغبات العميل باستمرار مما يساعد على زيادة مبيعات المنشأة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تناول العديد من الدارسين والباحثين موضوع المحاسبة الإدارية، وأساليبها، الأداء المالي، تقييم الأداء المالي حيث تعرض الكثير منهم إلى المفاهيم المتعلقة بهم ومن هذه الدراسات والبحوث ما يلي:

المطلب الأول: الدراسات الوطنية

أولاً: دراسة يوسف سعادة، بعنوان "دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة" دراسة حالة شركة ليند غاز الجزائر" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة 2010/2009.

إن التساؤل الجوهرى لهذه المذكرة هو " إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟ " ومن بين الفرضيات أن تقييم الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة، ومواجهة المستقبل، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مستوى الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية والعوامل المتحكمة فيه، وإبراز أهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة لتحقيق الأهداف المالية للمؤسسة، تطرق الباحث في الفصل الأول إلى مفاهيم حول الأداء المالي أما الفصل الثاني فكان حول المراجعة، في حين أن الفصل الثالث تطرق إلى إجراءات تنفيذ المراجعة، والفصل الرابع حول دراسة حالة مؤسسة ليند غاز وحدة ورقلة، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج أنه يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في التسيير في ظل الظروف الصعبة مرهون بتحسين أدائها عبر كافة مستوياتها، أما أهم التوصيات المقترحة من طرف الباحث فكانت الاهتمام برقابة الأداء بعناصره الثلاثة: الكفاية الإنتاجية، الكفاءة والفاعلية من خلال مقارنة الأداء المنفذ فعليا مع ما هو مخطط له، وكذا الاهتمام بجوانب التأهيل والتدريب للعناصر البشرية لرفع كفاءة العاملين في مختلف مستويات التنظيم، والاهتمام بتحقيق الانضباط الوظيفي، والتقييم الدوري لأداء الموظفين في مختلف المؤسسات، وربط الحوافز المادية والمعنوية بمؤشرات نتائج التقييم بما يؤمن تطوير الأداء، وزيادة الإنتاج. هناك عامل مشترك بين هذه الدراسة والدراسة التي قمنا بها وذلك في جانب تحسين الأداء المالي للمؤسسة إلا انه كان هناك اختلاف في أن الدراسة عاجلت موضوع المراجعة الداخلية أما الدراسة التي قمنا بها عاجلت موضوع أساليب المحاسبة الإدارية.

ثانيا: دراسة ريغة أحمد الصغير، بعنوان "تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الاداء المتوازن - دراسة حالة المؤسسات الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية-PMO" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة2، 2014/2013.

عولجت هذه الدراسة تحت الإشكالية التالية " ما مدى ملائمة بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء في المؤسسات الصناعية بالجزائر؟" ولقد استندت هذه الدراسة إلى فرضيات منها أن بطاقة الأداء المتوازن تعتبر الأداة الأكثر فعالية في قياس تقييم الأداء الاستراتيجي لمختلف المؤسسات بما فيهم المؤسسات الصناعية. وهدفت هذه الدراسة إلى تبيان ماهية بطاقة الأداء المتوازن كأداة حديثة في تقييم الأداء الاستراتيجي، ومحاولة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن داخل المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية. وقد قسم الباحث الموضوع إلى ثلاث فصول يتمحور الفصل الأول حول مبادئ وأساسيات الأداء وعملية تقييمه في المؤسسة، أما الفصل الثاني فقد تم التركيز على نظام من الأنظمة الحديثة في تقييم الأداء والمتمثل في بطاقة الأداء المتوازن، والفصل الثالث خصص لدراسة حالة بالمؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى استنتاجات من أهمها أن بعد التعلم والنمو قد أثبتت فعاليته من خلال احتوائه على مؤشرات تسمح بقياس درجة سلامة ومستوى رضا الأفراد داخل المؤسسة وهو ما يسمح بإعطاء تعبير أكثر واقعية عن الأداء الفعلي للمؤسسة، ومنه يمكن تقديم الاقتراحات التالية أنه يجب على المؤسسة أن تسعى إلى تحقيق رضا جميع عملائها على حد سواء وذلك بما يتماشى مع إستراتيجيتها المحددة وأنه يجب على المؤسسة تولي اهتماما أكبر لمواردها البشرية باعتبارهم المحرك الأساسي للأداء، ولقد اعتمدنا هذه الدراسة لأنها تحتوي على أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثره على أداء المؤسسة، أما الدراسة الحالية فقد تناولت أساليب المحاسبة الإدارية ككل وأثرهم على الأداء المالي.

ثالثا: دراسة أمين بن سعيد، بعنوان "نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري- "مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2010/2009.

كانت الإشكالية الجوهرية لهذه المذكرة " ما هي متطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية؟"

ولقد استندت هذه الدراسة إلى فرضيات منها أن نظام محاسبة التكاليف يعتبر نظام معلومات فعال في المؤسسات الاقتصادية ولكن نظر للتغيرات التي طرأت على تقنيات الإنتاج أصبح استخدام أنظمة التكاليف لأساليب تقليدية لا يخدم كثيرا إدارة المؤسسة. وتمحورت أهداف هذه الدراسة إلى استعراض أنظمة حديثة مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتوضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات دقيقة وسليمة لتكون قاعدة صحيحة للقرارات المتخذة، وقد قسم الباحث الموضوع إلى ثلاث فصول، حيث تناول الفصل الأول نظام محاسبة التكاليف ضمن نظام المعلومات المحاسبي، والفصل الثاني تحت عنوان نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، أما الفصل الثالث خاص بدراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية لتهيئة الري، وقد تلخصت النتائج في أن المؤسسة تتكون من مجموعة أنظمة فرعية تتفاعل فيما بينها من خلال علاقات متبادلة وفي إطار تنسيق عام في نطاق محدد من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، ومنه يمكن تقديم الاقتراحات التالية أنه من الضروري على المؤسسات الجزائرية إعادة النظر في أنظمة معالجة التكاليف التي تستخدمها إن وجدت، مع دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستقبل بما يسمح بتوفير معلومات تحقق القدرة على اتخاذ قرارات حكيمة، وأيضا على المؤسسات الجزائرية الالتزام بمواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف وتطبيق النظم الكفوية الحديثة لأهميتها في تحسين التسيير وترشيد القرارات، كما أوصى الهيئات التعليمية والتكوينية الاهتمام بالأنظمة الحديثة في مجال معالجة التكاليف، من خلال إجراء المزيد من الدراسات والبحوث حول هذه الأنظمة وأثر تطبيقها على المؤسسات الجزائرية بصفة خاصة وعلى الاقتصاد الوطني بصفة عامة. وقد اتضح من استعراض هذه الدراسة أن الباحث اخذ أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية و درس أثرها على الأداء أما الدراسة الحالية فأظهرت أثر أو دور الأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة على الأداء المالي للمؤسسة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

أولا: دراسة ولاء عادل محمد طه، بعنوان "المحددات الشرطية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء المالي بالتطبيق على القطاع الصناعي المصري" رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة 2010.

تتركز مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية:

1. ما هي أساليب المحاسبة الإدارية المتبعة بالفعل بالبيئة الصناعية المصرية ؟

2. في ضوء العلاقة بين الأساليب والمحددات السابقة ما هي العلاقة بين التطوير في الممارسة العملية للمحاسبة الإدارية و الأداء المالي للمنشأة ؟

تم الاعتماد على الفرضيات التالية للإجابة على الأسئلة هي: أن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية والأداء المالي للمنشأة وعلاقة ذات دلالة معنوية بين نوع التكنولوجيا المستخدمة بالمنشأة وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية. حيث تتمثل أهمية هذه الدراسة في المساهمة في تحديد دور أساليب المحاسبة الإدارية ومدى الأخذ بها في الممارسة العملية للمنشآت الصناعية في تحسين الأداء المالي لها، وقد تم التطرق إلى الفصول التالية : الفصل الأول : الإطار العام للدراسة، الفصل الثاني: التطورات المعاصرة لبيئة التصنيع الحديثة، الفصل الثالث: النظرية الشرطية وعلاقتها بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، الفصل الرابع: الدراسات السابقة واشتقاق فروض الدراسة، الفصل الخامس: الدراسة الميدانية، وأشارت النتائج الدراسة أن الشركات التي قامت بتطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ارتفعت فيها مؤشرات الربحية والسيولة وانخفضت فيها مؤشرات المديونية، و أن الأساليب التقليدية هي الأكثر استخداما منها أسلوب تقييم التكلفة والعائد، والموازنات التخطيطية، تقييم الأداء بمقاييس مالية فقط. لقد اعتمدنا هذه الدراسة لأنها تدرس نفس المتغيرات وهي أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي ويكمن الاختلاف في مكان الدراسة واختلاف العينات محل الدراسة مقارنة مع الدراسة الحالية.

ثانيا: دراسة محار عبد الله الخليل، بعنوان: "تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

سعت هذه الدراسة إلى الإجابة عن الأسئلة التالية:

1. ما مدى تطبيق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؟
 2. هل تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء؟
- ومن أهم الفرضيات التي استندت إليها هذه الدراسة : " لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة " و " لا توجد معوقات تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية " كما تكمن أهمية هذه الدراسة من ضرورة تجسير الفجوة ما بين التطور العلمي لأساليب المحاسبة الإدارية وواقع تطبيقها، تطرق الباحث إلى خمسة فصول تناولت: الفصل الأول: مقدمة عامة للدراسة، الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة، الفصل الثالث: الطريقة

والإجراءات، الفصل الرابع: عرض وتحليل البيانات، الفصل الخامس: النتائج والتوصيات، وبينت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك من خلال المحاور الخمسة التي تشكل مجالات هذا التطبيق والتي تناولتها الدراسة وأن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تواجه معوقات تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بدرجة متوسطة. ومن التوصيات التي أشار إليها الباحث، ضرورة استمرار الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تطبيق الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة وتعزيزها، ومواكبة المستجدات في هذا الميدان واختيار ما يناسب الشركة منها، وضرورة تدريب العاملين على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية قبل المباشرة بتطبيقها من أجل استغلالها بشكل امثل. وقد اعتمدنا هذه الدراسة لأنها تحتوي على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ومدى تطبيقها في المؤسسات أما الدراسة الحالية فتدرس اثر هذه الأساليب في تحسين الأداء المالي.

ثالثا: دراسة درويش مصطفى الجخلب بعنوان "دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي - دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب ABC- مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، 2007.

تدور إشكالية هذه الرسالة حول هل يمكن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية كمؤسسة خدمية وفقاً لأسلوب التكاليف المبني على الأنشطة؟ وما مدى تأثير ذلك على معرفة تفاصيل التكلفة ومسبباتها والعمل على تخفيضها؟ وانعكاس ذلك على جودة القرارات الإدارية؟ وقد خصص الباحث خمسة فصول، الفصل الأول: الإطار العام للدراسة، الفصل الثاني: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ودوره في ضبط الأداء، الفصل الثالث: أساليب إعداد الموازنات، الفصل الرابع: الإطار العملي: إعداد موازنة الجامعة وفقاً لأسلوب ABC ، الفصل الخامس: النتائج والتوصيات، ومن أهم النتائج التي توصل إليها أن أنظمة التكاليف التقليدية تعتبر قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، إضافة إلى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج و إن تطبيق الجامعة لهذا الأسلوب الحديث من أساليب المحاسبة الإدارية يعتبر قفزة نحو الحداثة ومواكبة التطورات العلمية والاستفادة من إمكانياتها ومن التوصيات: اعتماد نظام التكاليف المبني على الأنشطة التكاليف المبني على الأنشطة كنظام للتكاليف في الجامعة الإسلامية و قيام الإدارة العليا في الجامعات الفلسطينية لتبني هذا الأسلوب والقيام بعمليات التوعية اللازمة لباقي الهرم الجامعي لتكوين الثقافة المناسبة للتحويل إلى هذا النظام الجديد. وقد اتضح من استعراض هذه الدراسة أن الباحث درس أساليب المحاسبة

الإدارية الحديثة ودورها في تطوير الأداء المالي في المؤسسة وقد اعتمدوا على أسلوب واحد أما الدراسة الحالية قامت على معرفة دور الأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي.

المطلب الثالث: دراسات أخرى

أولاً: دراسة صباح هاشم جابر، بعنوان "محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني"، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد الأول، 2013.

لكون المحاسبة الحكومية تمتاز بتداخل بيانات الفترة المالية بدرجة كبيرة مما يستدعي الكثير من التسويات الختامية بهدف تحديد نصيب كل فتره، ولكونها تعتمد على الموازنة العامة للدولة، تحاول هيئة التعليم التقني تطوير أداء وظائفها المختلفة لتحقيق العديد من الأهداف، و نظراً لكون النظم المحاسبية المعمول بها في الهيئة هو (المحاسبة الحكومية)، لا تساعد على توفير البيانات والمعلومات التحليلية خلال الفترة المالية، يصعب إيجاد نظام رقابي فعال يقوم بتقويم الأداء ومن ثم تحفيز العاملين على القيام بالعمل المخطط المطلوب منهم، ويتمثل الفرض الرئيسي للدراسة في أنه يؤدي استخدام نظم وأساليب محاسبة المسؤولية إلى توفير معلومات تساعد في ترشيد القرارات وتقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني، وتتمحور هدف الدراسة في استخدام أساليب محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة وتقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني. ولتحقيق هذا الهدف يتم دراسة النقاط التالية: أساليب المحاسبة الإدارية و نظم محاسبة المسؤولية، حيث توصل الباحث إلى الاستنتاجات أهمها أن نظام محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الملائمة كما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية ولكافة المستويات الإدارية لتحسين الأداء في المستقبل عن طريق المقارنة مع التكاليف المقدرة أو المعيارية، وأيضاً غياب التنسيق بين مراكز المسؤولية المختلفة وذلك بالرغم من تحديده بشكل واضح في الهياكل التنظيمية، وذلك بسبب التعقيدات الروتينية فيما يتعلق بصرف المبالغ أو تقارير الأداء ومن هذه الاستنتاجات قام الباحث ببعض التوصيات منها أن مسك مجموعة من السجلات لقيد التكاليف الفعلية والإيرادات الفعلية وإعداد تقرير عن النتائج الفعلية مبوبة حسب مراكز المسؤولية حتى يمكن مقارنتها بسهولة بالخطة الواردة بالموازنة. و أن نظم التكاليف بأدواته التقليدية والنظم المحاسبية (المحاسبة الحكومية)، قد أظهرت قصور عن الاستجابة للمتغيرات الجوهرية المتعددة التي حدثت في بيئة التعليم العالي، ولهذا لا بد من الاستعانة بالأساليب الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة حيث يمكن تحقيق الميزة التنافسية التي تسعى إليها الهيئة. وقد اتضح من استعراض هذه الدراسة أن الباحث اخذ

أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية و درس أثرها على الأداء في المعاهد التعليمية أما الدراسة الحالية فأظهرت أثر الأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

ثانيا: مثنى فالح بدر الزبيدي، بعنوان "التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية"، مجلة تنمية الرافدين، العدد 98، مجلد 23، 2010.

سعت هذه الدراسة إلى الإجابة عن الأسئلة التالية:

- هل تمثل ثقافة المنظمة بمستوياتها المختلفة قيدا على تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية في الشركات العراقية؟

- هل تنسجم الخبرات العلمية والعملية التي يمتلكها المحاسب في الشركات العراقية مع دوره في تطبيق الأساليب الحديثة؟

ويقوم البحث على فرضية رئيسية مفادها أن التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في الشركات العراقية تمثل مشكلة حقيقية وأن إخضاعها للتشخيص والتحليل يقدم فرصة أكبر لتطوير دور نظم المحاسبة الإدارية المطبقة فيها، وقد تم تقسيم البحث على المحاور الرئيسية التالية: أولا : الحاجة إلى تطور المحاسبة الإدارية، ثانيا: مراحل تطور المحاسبة الإدارية، ثالثا: الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية وتحديات التطبيق، رابعا: عرض نتائج الاستبانة وتحليلها، وقد تمحور هدف هذه الدراسة في التعرف على الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية ومراحل تطورها والوقوف على التحديات التي تواجه تطبيقها في الشركات العراقية وبيان المسببات الحقيقية لها، ومن بين النتائج التي توصل إليها الباحث أن الأساليب الحديثة هي السمة المميزة لتطور المحاسبة الإدارية وهي نتاج لتلازم منطقي بين التهديدات والفرص التي تواجه المنظمات في بيئة الأعمال الحديثة وأن التعامل مع التحديات التي تواجه الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية يقدم فرصة حقيقية لتطوير دور المحاسب الإداري وتعزيز قدراته والانتقال به إلى مرحلة الشراكة مع المدراء في صناعة القرار، ومن التوصيات نجد أن الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية لا تمثل أمرا ولا خيارا مرفوضا، وإن التعامل مع تحديات تطبيقها يعد أولوية للشركات العراقية خصوصا في ظل تحديات البيئة الخارجية الراهنة. وقد اعتمدنا هذه الدراسة لأنها تحتوي على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية والتحديات التي تواجهها أما دراستنا فقد اعتمدت الأساليب التقليدية والحديثة وأثرها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل من مفاهيم للمحاسبة الإدارية وأساليبها والأداء المالي، ففي المطلب الأول تطرقنا لبعض التعاريف للمحاسبة الإدارية و أخذنا أنواع الأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية مع ذكر المفاهيم الأساسية لها وكذا تعريف الأداء المالي والدافع من تقييمه، وقد تبين أن أساليب المحاسبة الإدارية تقدم معلومات ذات جودة عالية تساعد متخذي القرارات والمسيرين من اتخاذ القرارات السليمة الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة لرفع وتحسين أدائها المالي والحفاظ على ميزتها التنافسية، وفي المبحث الثاني تناولنا الدراسات السابقة التي تحللت موضوعنا سلفاً، إذ تبين أن أساليب المحاسبة الإدارية من شأنها أن تحسن من الأداء المالي للمؤسسة، مع ذكر النتائج والتوصيات التي توصلت إليها كل دراسة وأوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة .

تمهيد:

بعد أن انتهينا من الدراسة النظرية لأساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي التي تطرقنا فيها إلى أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بأساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي في الفصل الأول، أما في هذا الفصل سنحاول إسقاط ما أخذناه في الفصل الأول على أرض الواقع محاولين التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية ومدى تأثيرها في الأداء المالي، بحيث سنقوم بالدراسة الميدانية بناء على الاستبيان المجمع من طرف أفراد عينة الدراسة، ثم نقوم بتحليل هذا الاستبيان متحصلين على نتائجه وسيتم تبويبها بالاستعانة ببرنامج SPSS. بحيث سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE لولاية غارداية ؛

المبحث الثاني: تقديم الإطار المنهجي للطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة؛

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE لولاية غارداية

تعتبر مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز من أهم المؤسسات بالجنوب الجزائري وذلك لكبر حصتها السوقية وارتفاع رقم أعمالها بالإضافة إلى حساسية النشاط الذي تعمل فيه و المحتكر من طرف الدولة وتعاملاتها مع الخارج، الأمر الذي دفع المؤسسة إلى استغلال كل طاقتها من اجل المحافظة على هذه المكانة، ولمعرفة الظروف الأخرى التي تعمل من خلالها المؤسسة خصص هذا المبحث وفق ثلاث مطالب وهي :

المطلب الأول : النشأة التاريخية للمؤسسة

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية وتحديث الاقتصاد الوطني لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة، تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية كالزراعة ، النقل ، البناء و في الصناعات الأخرى كالصناعة الميكانيكية و البترولية ن وزيادة على تهمين الثروات الطبيعية وتوفير فرص العمل ، ومن أهم مؤسسات هذه الصناعة نجد المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFA PIPE والتي حصلت مؤخرا على شهادة الجودة المتمثلة في ISO 9001 وشهادة جودة المنتجات البترولية API-Q1 بالإضافة الى السعي للتسجيل في المواصفة ISO 14001 ، و تسجيلها في مواصفة ISO 18001 الخاصة بنظام الرعاية الصحية والسلامة .

وتعود نشأة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية ALFA PIPE الى الشركة الوطنية للحديد والصلب SNS التي تعتبر أول شركة أسستها الجزائر في ميدان صناعة الحديد والصلب ، ولقد بدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال وأخذت في التوسع خصوصا بعد إعادة تأميم الوحدتين SOTUABL و ALTUMEL وتمت عملية التأميم بعد إمضاء وثيقة التعاون التقني لثلاثة سنوات من عام 1968 الى عام 1972 مع مؤسسة VOLLOVEC بغرض المساعدة في التسيير التقني ، كما تم إنشاء مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية لصناعة الحديد والصلب في الجزائر .

وفي هذا الإطار إعادة هيكلة الشركة الوطنية للحديد والصلب SNS الى عدة شركات وهي :

- ✓ شركة SIDRE التي تشرف على مركب الحجار بعنابة .
- ✓ شركة EMB من اختصاصها صناعة منتجات الخاصة بالتغليف .
- ✓ شركة ENIPL تقوم بإنتاج الحديد الموجه للبناء والأشغال العمومية .
- ✓ شركة ENGL متخصصة في صناعة الغازات الصناعية .

✓ شركة ANABIB وهي الشركة الوطنية للأنابيب و تحويل المنتجات مختصة في إنتاج الأنابيب بمختلف أنواعها بالإضافة الى المنتجات المسطحة و زوايا الأنابيب الفلاحية (PIOUUT) ومختلف تجهيزات الري كنتيجة الطلب الداخلي والخارجي على الحديد والصلب وفي هذه الفترة وخاصة في القطاع البترولي

وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية وبعد إصدار القانون رقم : 01/88 تمت إعادة هيكلة الشركة حتى أصبحت تسمى " المؤسسة العمومية الاقتصادية أنابيب " والتي استقلت بمجلس إدارة خاص و رأس مال تابع لدولة حيث تفرعت عنها عدة وحدات و هي :

- ✓ وحدة أنابيب الغاز - تبسة - TGT.
 - ✓ وحدة الصفائح المفتوحة الناقلة للماء - وهران - TON.
 - ✓ وحدة الأنابيب الصغيرة - الرغاية - PTS.
 - ✓ وحدة الأنابيب الكبيرة - الرغاية - GTR
 - ✓ وحدة أنابيب و تجهيزات الري - برج بوعرييج - TMIA.
 - ✓ وحدة الأنابيب الحلزونية بغرداية TUSGH ، و التي صارت بعد ذلك تسمى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للأنابيب الناقلة للغاز PIPE GAZ.
- وفي إطار إعادة الهيكلة لسنة 2000 تم تقسيم هذه الوحدات الى مدربات مشكلة لمجمع أنابيب هي:

- مديرية غرداية PIPE GAZ
- مديرية الرغاية TUPELONGITUDINAL وتضم وحدتي GTR و PTS
- مديرية الثالثة تضم كل من تبسة ، وهران ، برج بوعرييج .

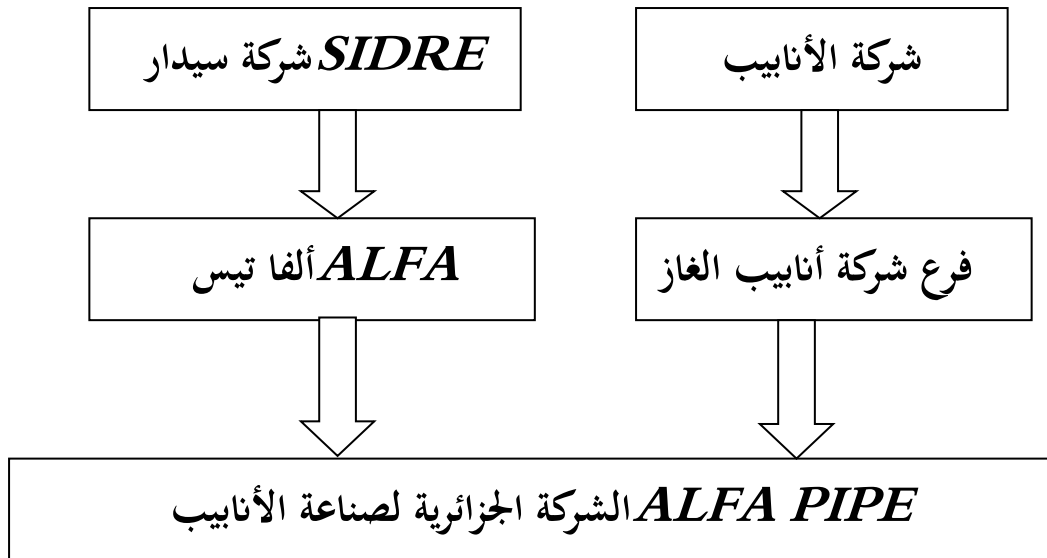
هذا فيما يخص شركة الحديد و الصلب بصفة عامة ومختلف فروعها أهم محطات مسارها الإنتاجي.

وأما عن مؤسستنا محل الدراسة فقد تم إنشاؤها بغرداية سنة 1974 برأس مال قدره(7.000.000.000 دج) وقد تم إنجاز هذه الوحدة على يد الشركة الألمانية (HOCH) بالمنطقة الصناعية بنورة و التي تبعد 10 كلم عن وسط الولاية وتتربع علة مساحة 23000 متر مربع و 969 عامل ، كما قامت بتقديم مساعدة لها لمدة 10 سنوات بعد تسليمها للمشروع ، وقد مرت هذه الوحدة بعدة مراحل الى أن أصبحت مؤسسة اقتصادية مستقلة والتي سوف نوضحها فيما يلي :

- في 05 نوفمبر 1983: تم إعادة هيكلتها حسب الجريدة الرسمية رقم 46 بتاريخ 1983/11/13
- في سنة 1986 : تم إنشاء ورشة التغليف بالزفت في إطار توسيع نشاطها .
- في سنة 1992 انقسمت وحدة غارداية إلى وحدتين هما :

- وحدة الأنابيب والخدمات القاعدية ISP والتي كانت تضم حوالي 390 عامل.
- وحدة الخدمات المختلفة UPD والتي كانت تضم حوالي 350 عامل.
- وفي سنة 1993 تم إنشاء ورشة الحديد للتغليف الخارجي للأنابيب بمادة البوليتيلان .
- وفي سنة 1994 تم ضم الوحدتين الجديدتين نظرا لفشل التسيير في وحدة الخدمات المختلفة وبعدها أعيدت الوحدة الى حالتها السابقة أصبحت تسمى وحدة الأنابيب الحلزونية والخدمات القاعدية .
- وفي سنة 2000 : وبعد إعادة الهيكلة للمجموعة أصبحت الوحدة عبارة عن مؤسسة اقتصادية عمومية تحمل اسم مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز " PIPE GAZ " مستقلة ماليا و تابعة إداريا لمجمع الأنابيب " GROOP ANABIB "
- في 20 جانفي 2001 م : تحصلت مؤسسة الأنابيب على شهادة الجودة العالية ISO 9001 وعلى شهادة المعهد الأمريكي البترولي APIQ 1
- في 15 أوت 2003 م : تم تجديد هذه الشهادة من طرف المختصة بعد إعطاء ملاحظات على ما يجب تغييره في المؤسسة للمحافظة على هذه الشهادة وقامت بمراقبة مدى دقة المؤسسة في الالتزام بهذه الملاحظات بعد سنتين عند تجديد الشهادة في المرة الثانية .
- في سنة 2006 : فكرت المؤسسة " PIPE GAZ " في مشروع الشراكة مع مؤسسة أنابيب غاز بالرغاية " ALFA TUS " لزيادة رأس مالها .
- في سنة 2007 م : يوضح اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفا تيس :

الشكل (05): يوضح اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفا تيس



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق الرسمية للمؤسسة.

وتعتبر وحدة أنابيب الغاز " ALFA PIPE " بغارداية وحدة إنتاجية بالدرجة الأولى و يكون الإنتاج فيها حسب الطلبات و إبرام العقود كما تسعى إلى جلب المستثمرين الصغار لاستغلال الفضلات والمهملات قصد التخلص منها وتوفير السيولة المالية .

تقوم هذه المؤسسة بصناعة الأنابيب الخاصة بنقل المحروقات وخاصة البترول والغاز ، إضافة إلى الأنابيب الخاصة بنقل المياه ، عن طريق تحويل المادة الأولية والمتمثلة في لفائف الحديد الخام بالدرجة الأولى والتي تحصل عليها إما من مجمع الحديد و الصلب بالحجار أو عن طريق استيراد من ألمانيا أو فرنسا أو اليابان مروراً بثلاث ورشات وهي على الترتيب :

✓ ورشة الإنتاج : والتي تحوي أربع آلات للإنتاج ، وينتج عنها منتج نصف مصنع وأحياناً يكون تام الصنع إن كانت الطلبية تتطلب ذلك .

✓ ورشة التغليف الخارجي : وهي الورشة المختصة بالتغليف الخارجي بمادة البوليثلان ، ينتج عنها منتج نصف مصنع ويكون تام بالنسبة للأنابيب الموجه لنقل البترول .

✓ ورشة التغليف الداخلي : ويكون التغليف بطلاء غازي إذا كان الأسلوب موجه لنقل المحروقات، وطلاء المائي إن كان موجه لنقل المائي .

تشتغل المؤسسة بطاقتها الكاملة عن طريق 04 مناوبات بأسلوب عمل مستمر وبدون عطل إن كانت الطلبات بالحجم الكبير ، أما إن كانت غير ذلك فتشغل المؤسسة بجزء من طاقتها باستخدام مناوبتين فقط بأسلوب عمل مستمر يكفي للإيفاء بالطلبية ، وتبلغ القدرة الإنتاجية للمؤسسة حوالي 120 ألف طن ، وأما الصافية فتبلغ 100 ألف طن ، ويتراوح حجم الأنبوب المصنوع من 508 ملم إلى 1625 ملم وطوله من 07 أمتار إلى 13 متر .

المطلب الثاني : الأهمية الاقتصادية و الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة

أولاً : الأهمية الاقتصادية للمؤسسة:

إن الأهمية الاقتصادية لهذه المؤسسة تتمثل في الدور الاقتصادي الذي تلعبه على مستوى المحلي أو الوطني أو حتى الدولي وذلك من خلال مايلي :

- المساهمة في تدعيم عدد من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة و الري ، و قطاع المحروقات، فهي تتعامل مع كل من سونا طراك و سونلغاز ومحاور الرش الخاصة بقطاع الري... الخ، حيث تقوم بتغطية حوالي 60 % من احتياجات السوق الوطنية.

- على الصعيد الداخلي فهي تساهم في تشغيل حوالي 930 عامل ما يعني امتصاص جزء من البطالة الموجودة على مستوى المنطقة ، والتشغيل يشمل جميع المستويات كسائقين و رجال الأمن الداخلي للمؤسسة ، والمسيرين ، العمال داخل الورشات، المهندسين ...الخ.
كما تساهم في فك العزلة عن مناطق الجنوب بصفة عامة ومنطقة غارداية بصفة خاصة ، ومما يزيد من فعالية دورها موقعها الاستراتيجي والقريب من أهم مناطق الحقول البترولية كحاسي الرمل و حاسي مسعود و عين أميناس.

- المساهمة في زيادة إيرادات الولاية من خلال الضرائب التي تقوم بدفعها الى مصلحة الضرائب التابعة للولاية
- أما على مستوى الصعيد الدولي لعبت وما زالت تلعب دورا فعالا في نشر السمعة الحسنة على مستوى الجودة منتجات المؤسسات الوطنية وخاصة بعد تحصلها على شهادتي ISO 9001 و APIQ1 وعملها على التسجيل في شهادة الإيزو 14001 من خلال العمل على تحقيق متطلبات نظام الإدارة البيئية والمراجعة البيئية مع تنفيذها لنظام الرعاية الصحية والسلامة البيئية HSE.
ثانيا: الأهداف الإستراتيجية :

تعد الأهداف الإستراتيجية سببا لتمييز المؤسسة واستمرارها ودفعها نحو البقاء ، من هذه الأهداف التي تبنتها المؤسسة وتسعى إلى تحقيقها بكل ما لها من طاقة :

- المساهمة في تغطية الاحتياجات الوطنية (قطاع المحروقات و الري .
- السعي لجلب الكفاءات البشرية والعمل على استقرارها من خلال التدريب والتكوين المستمر
- تخفيض التكاليف لتمكين من بيع منتجوها بسعر تنافسي يضمن لها حصتها السوقية وبالتالي تحقيق معدلات الربحية المطلوبة
- العمل على تخفيض الديون لتفادي العوائق الناجمة عنها .
- المساهمة في تنمية المنطقة، والعمل على امتصاص البطالة وذلك بخلق مناصب شغل جديدة .
- تطبيق مقاييس الجودة العالمية لمنتجاتها .
- العمل على الاحتكاك بالمؤسسات الأجنبية من أجل اكتساب التكنولوجيا الجديدة في مجال عملها.
- المساهمة في التنمية الوطنية وذلك من خلال تمويل الخزينة العمومية .
- محاولة كسب مستثمرين أجانب من خلال التسويق الالكتروني.
- العمل على تطوير نظام المعلومات يساعد على اكتساب التقنيات الجديدة في مجال تخصصها .
- توفير رؤوس الأموال الأجنبية (العملة الصعبة) .

- إيجاد أسواق داخلية و خارجية لتصريف منتجاتها وللحصول على المادة الأولية.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي للمؤسسة في تحديد مختلف المسؤوليات وكذا توزيع المهام ن وهذا من أجل المساعدة على الرقابة والتنظيم من جهة و التسيير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة من جهة أخرى، بالإضافة إلى محاولة التنسيق بين مختلف الوظائف لبلوغ الأهداف، وسنحاول من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز " ALFA PIPE " .

- التطرق لمختلف المديريات والدوائر و المصالح المكونة لها الموضحة على النحو التالي :

1- الرئيس المدير العام:

وهو أعلى سلطة في المؤسسة، المسؤول عن إستراتيجياتها العامة، يعمل على التنسيق بين جميع المديريات لتحقيق الأهداف العامة، يصدر الأوامر ويتخذ القرارات اللازمة وهو الواصل بين المؤسسة ومجموعة أنابيب التابعة لها إداريا.

1-1 مساعده المدير العام: يوجد خمسة مساعدين نذكرهم فيما يلي:

- مساعده المدير العام للأمن.
- مساعده المدير العام لمراقبة الجودة.
- مساعده المدير العام لمراقبة التسيير.
- مساعده المدير العام القانوني.
- مساعده المدير العام للمراجعة.

1-1-1 مساعده المدير العام للأمن :

وهو الشخص المختص بتوفير الأمن الداخلي اللازم للمؤسسة وعمالها ، يسهر على تطبيق قواعد الأمن، مسؤول على التعرف على أي دخيل للمؤسسة ، له جميع الوسائل التي تمكنه من ذلك، مع تفويض من قبل الإدارة العامة باتخاذ القرارات الخاصة بمجال عمله وله فريق عمل تابع له يساعده على القيام بهذه الوظائف .

2-1-1 سكرتارية المدير:

وهو الذي يقوم بمتابعة البريد الصادر والوارد واستلامه بمواعيده الدقيقة وفرزه بشكل مرتب ودقيق وأيضا استقبال المكالمات الهاتفية ومعرفة المتصلين وتحويلهم إلى الجهات المعنية وإعداد وكتابة الخطابات والتقارير والكتب الرسمية وطباعتها بمنتهى الدقة....الخ.

1-1-3 مساعد المدير العام لمراقبة التسيير :

وهو المسؤول عن مراقبة المديرية المختلفة في المؤسسة ومدى احترامها لتحقيق أهدافها وتتبع الانحرافات أثناء حدوثها للتقليل من الأخطار التي يمكن أن تنتج عنها، خاصة المحاسبة العامة والمالية .

1- المديريات :

1-1 المديريات التقنية: ولها دور مهم يتمثل في:

- تحديد مواصفات المواد الأولية وقطع الغيار .
- تعمل على تصليح الأعطاب على مستوى الآلات أو وسائل النقل.
- تقوم بإنتاج بعض أنواع قطع الغيار الخاصة بالطلبية المقدمة للمؤسسة، كما أنها مسؤولة عن جميع عمليات الرقابة لضمان جودة منتجات المؤسسة تشمل دائرة الإنتاج التغليف دائرة الصيانة دائرة رقابة النوعية مصلحة البرمجة .

1-2 مديرية الموارد البشرية: تهتم هذه المديرية بمختلف الشؤون العاملين خاصة الإداري و الاجتماعية منها حيث تقوم بالسهر و الإشراف على مختلف عمليات التوظيف و التكوين التأهل و التحفيز الترقية و توزيع الأجور و المكافآت و العطل الوضعية الاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي كما تقوم بإعداد التقارير التي تتعلق بتطور عدد العمال و معدل دورانهم و الغيابات... الخ. و تحرص أيضا على ربط العمل بالمؤسسة أكثر فأكثر و ذلك على أساس المعلومات المحصلة من مختلف المديرية الأخرى يلخص هذا كله ضمن مهمة كل دائرة من دوائر المديرية التالية :

- **دائرة المستخدمين:** حيث تسهر على كل ما يرتبط بالمستخدمين و المشاكل و النزاعات التي تواجههم كما تقول بالإعداد و التخطيط للسياسات المتعلقة بالأفراد و تنميتهم و الإشراف على تنفيذها بالتنسيق مع دوائر الأخرى.
- **دائرة التسيير :** تسهر على السير الحسن للعمل في المؤسسة و ذلك بتسيير كل ما يتعلق بالعمال من خلال العمل على راحتهم و الحفاظ على أمنهم و حقوقهم .
- **دائرة الإعلام الآلي :** تتكفل بمختلف العمليات المرتبطة بالجانب الإداري للعاملين من جداول و وثائق إدارية وما شابه.

1-3 مديرية التموين:

تعتبر هذه المديرية بمثابة الوسيط بين المؤسسة و المورد حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير سواء كان محليا أو أجنبيا لتوريد، ما تحتاج إليه (مواد أولية، مواد ولوازم، قطع الغيار... الخ) وذلك بعد إعداد برامج التموين و تحديد الاحتياجات العامة و المختلفة للمؤسسة كما تعمل على التسيير الحسن لعمليات الاستيراد و كل ما يتعلق بها إضافة إلى حرصها على التسيير الأمثل للمحزونات و تضم هذه المديرية :

- دائرة الشراء : تهتم بشراء كل المواد التي تحتاج إليها المؤسسة بناء على طلب مركز التخزين أو أي جهة من الجهات الأخرى الممثلة في إحدى المديريات و الملفات أو البرامج الخاصة بالمشتريات .

1-4 مديرية المالية : تعد من المديريات الرئيسية و ذلك لان عملها حساس نوعا ما إذا ما قورن بباقي المديريات الأخرى، إذ تهتم بمختلف العمليات المالية، و المحاسبية حسب طبيعتها، و ذلك من خلال تحليل مختلف الحسابات و مراقبة جميع التصريجات المالية، كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر و التسجيلات المحاسبية، إضافة الى القيام بإعداد مختلف الميزانيات و مراقبتها، و هذا كله بهدف تحديد الوضعية أو الحالة المالية للمؤسسة و متابعة سير النشاط فيها و تضم هذه المديرية الدوائر التالية :

- دائرة المحاسبة العامة: تقوم هذه الدائرة بتسجيل العمليات المحاسبية (شراء و بيع) التي تقوم بها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها و من ثم مراقبتها .

- دائرة الخزينة : تقوم هذه الدائرة بالتكفل بكل ما يهم المصالح المالية للمؤسسة و نعمل على حفظ التوازن المالي لها .

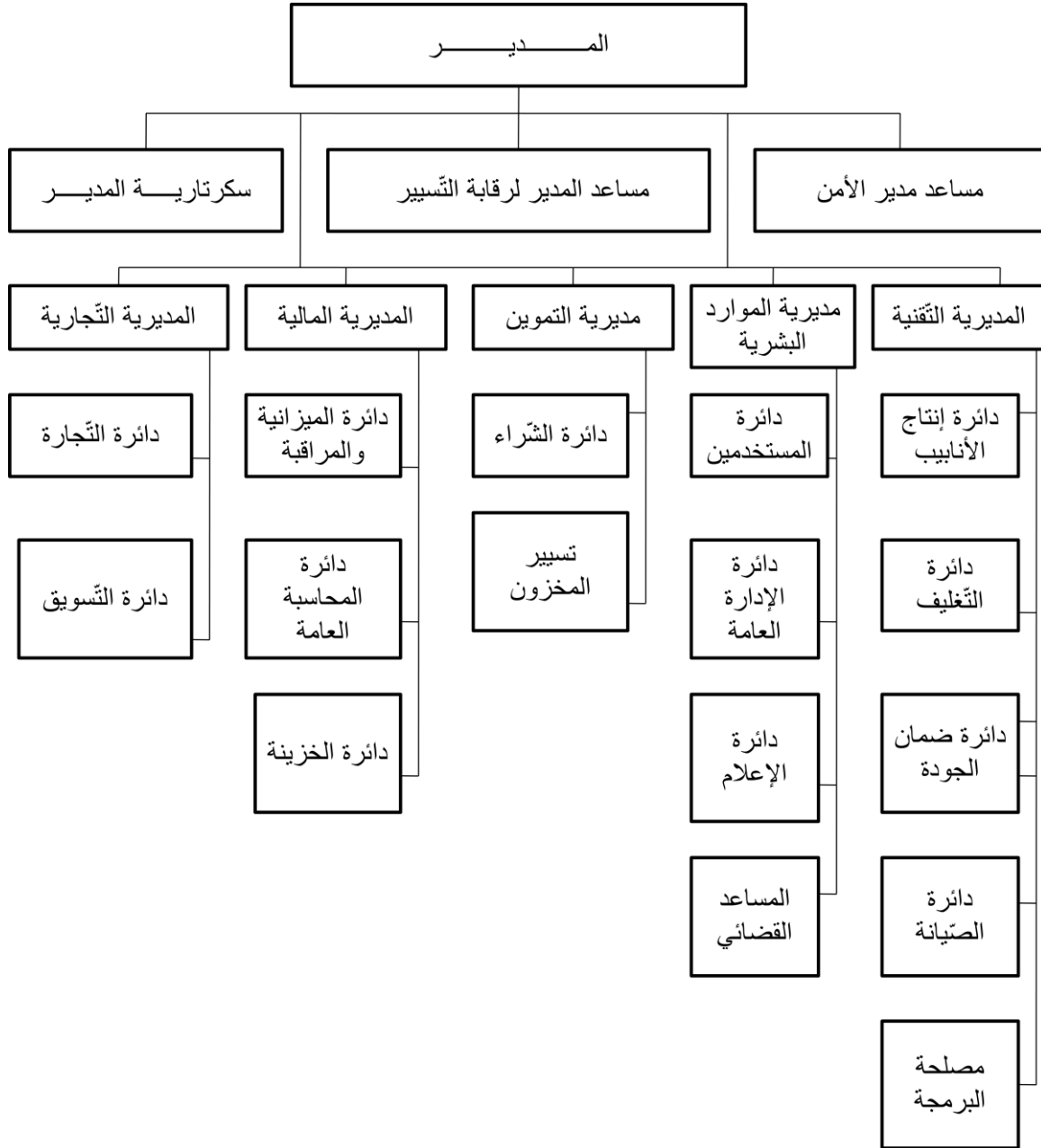
1-5 المديرية التجارية : و تعتبر بمثابة الوسيط بين المؤسسة و الزبون ، حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على الصفقات التي تريد إبرامها معه فيما يخص الطلبيات، السعر و الوقت..... الخ ذلك بعد الاطلاع على العرض المقدم من طرفه و دراسته ، كما تعمل على تلبية أكبر عدد ممكن من الطلبيات، إضافة الى الاهتمام بكل ما يتعلق بعمليات البيع و التسويق المرتبطة بالمنتوج و هذا بالتنسيق مع مختلف المديريات الأخرى، تضم دائرتين هما:

- دائرة التجارة : تشرف على العمليات المتعلقة بمتابعة عمليات البيع الخاصة بالمنتوج من بداية التعاقد وحتى خروجه من المؤسسة.

- دائرة التسويق : تعد الأساس في عمليات التعاقد وإعداد الصفقات ، إذ إن عملها يتركز على عرض وإشهار وترويج المنتج لتلقي الطلبات من الزبائن ، ومن ثم العمل على دراستها لتحديد بنود الاتفاق كالمدة والسعر ، المواصفات المطلوبة ، هذا في حالة ما إذا تم هذا الأخير فعلا ، إضافة الى هذا فإن مهمتها الرئيسية تتمثل في القيام بمختلف عمليات التسويق والتعاقد مع الزبائن حتى يصل المنتج النهائي إليهم بالمواصفات المطلوبة .

وفيما يلي توضيح: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات ومعلومات مديرية الموارد البشرية

المبحث الثاني: تقديم الإطار المنهجي للطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

رأينا أن ندعم الجانب النظري بدراسة حالة والمتمثلة في الاستبيان الذي تم إعداده وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة المعدة لتفسير الموضوع محل الدراسة : " دور أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة " وذلك بالاعتماد على جملة من الطرق والأدوات والجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع محل الدراسة

المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة

يعتبر المنهج " الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسته للمشكلة لاكتشاف الحقيقة، من خلال تتبع مجموعة من القواعد والأنظمة العامة التي يتم وضعها من أجل الوصول إلى حقائق حول الظاهرة موضوع الدراسة

أولاً: تحديد منهج الدراسة

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي وذلك بهدف اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة والنتيجة من دراسة دور أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، حيث تم بناء استبانة خاصة بمتغيرات الدراسة الحالية وبما يحقق أهداف الدراسة.

1- الأدوات المستخدمة في الجمع

من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على نوعين من المصادر:

1-1 المصادر الثانوية للبيانات والمتمثلة في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، المنتقيات والمقالات والرسائل العلمية التي تناولت موضوع الدراسة والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة. وكان هدفنا من اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات في موضوع أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي.

1-1 المصادر الأولية للبيانات والمتمثلة في الاستبانة، التي اعتمدناها لتجاوز النقائص التي اعترت الأدوات السابقة باعتبارها ملزمة لآراء جميع أفراد العينة وكذا تطابق وجهات نظرنا معهم وقد قمنا بإعدادها بالاعتماد على المراجع التي تناولت موضوع الدراسة الحالي .

ثانياً: تحضير الاستبيان

سنستعرض في هذا الفرع مختلف مراحل إعداد الاستبيان وكذا الظروف التي صيغت فيها، بدءاً من مرحلة إعداد الاستمارة، و كيفية تصميم الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات والطريقة المعتمدة لمعالجتها.

1- تصميم استمارة الاستبيان:

قبل أن يخرج الاستبيان بشكله الحالي مر على عدة مراحل حيث تم إعداد قائمة الأسئلة بمساعدة الدكتور المشرف، وبعد ذلك تم تحكيم هذه الأسئلة لدى بعض الأساتذة وتم مراجعتها وحصر الأسئلة غير المفهومة والغامضة وتم تصحيحها، وبعد ذلك إعادة صياغة قائمة الأسئلة من جديد بناء على الملاحظات السابقة حتى أصبحت بشكلها الحالي وذلك للحصول على الجدية في الإجابة من طرف أطراف العينة وهذا فضلاً عن الفقرة التي تنصدر رأس الاستبانة، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة وكذا الشهادة المراد الحصول عليها وذلك لتبرير القيام بهذه الاستبانة مع رجائنا لهم بأن المعلومات المحاب عنها من طرفهم سيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط، مع تقديم الشكر في الأخير لتعاونهم معنا. ولأجل الوقوف على الإدراك الجيد والفهم الصحيح للظاهرة المدروسة تم إعداد هذا الاستبيان باللغة العربية وتضمن 28 سؤالاً بالإضافة إلى سؤالين فرعيين، بحيث تم تسليم الاستمارات مباشرة لأفراد العينة.

2- تحكيم الاستبيان: عرض الاستبيان في صورته الأولية على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين ممن لهم خبرة في هذا المجال، وذلك من أجل الاسترشاد بآرائهم حول الأسئلة وال فقرات التي يضمنها الاستبيان الخاص بالدراسة، وقد استجاب الباحث لرأي المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وقد تم الأخذ بآراء المحكمين وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية ليصبح عدد الفقرات (28) فقرة.

3- هيكل استمارة الاستبيان:

تم صياغة الاستبيان بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي Likertscale المكون من خمسة أوزان، وحتى يتسنى لنا تحديد آراء الباحثين حول أسئلة الاستبيان المعدة والمنجزة، تضمنت الاستمارة المعدة أربعة أقسام رئيسية ولقد توزعت الأسئلة على أقسام الإستبانة كما يلي:

- القسم الأول: ويختص بالخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة؛
- القسم الثاني: تناول هذا الجانب أسئلة عن واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة؛
- القسم الثالث: تمثل في الأسئلة المرتبطة بآراء أفراد العينة حول مدى أهمية الأداء المالي في المؤسسة؛

- **القسم الرابع:** يحتوي هذا القسم على أسئلة خاصة بالعلاقة المتبادلة بين أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي في المؤسسة.

4- نشر وتوزيع الاستبيان:

بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي الموضح في الملحق رقم 01، يأتي بعدها مرحلة توزيعه على أفراد العينة المقصودة من رؤساء أقسام ومحاسبين ومساعدين محاسبين وإداريين ومدققين، بحيث أن هذه العملية تمت على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستثمارات التي تمت الإجابة عليها، وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستثمارات:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة و تسليمهم استمارة الاستبيان باليد؛
 - زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم؛
 - الاستعانة ببعض زملائنا في توزيع الاستثمارات.
- ولقد تنوعت كذلك أساليب الردود حتى في المدة الزمنية، حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام، ساعات.

ثالثا: منهجية الدراسة

حتى يتسنى لنا الوصول إلى نتائج تخدم مبتغانا من خلال هذه الدراسة لا بد من وضع منهجية للدراسة على أساس تحديد النقاط التالية:

1- فرضيات الدراسة:

إن دراستنا تقوم على اختبار الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** تساهم أساليب المحاسبة الإدارية (تقليدية، حديثة) في المؤسسة الاقتصادية للأنابيب لولاية غارداية في اتخاذ القرارات الرشيدة؛

- **الفرضية الثانية:** إن تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية للأنابيب لولاية غارداية يسمح بتحديد نقاط القوة والضعف لها؛

- **الفرضية الثالثة:** وجود علاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية للأنابيب لولاية غارداية وتحسين الأداء المالي لها.

2- مجتمع الدراسة وحدودها:

يهتم هذا الجزء بتقديم مجتمع الدراسة وحدودها وهي كالتالي:

- إطار مجتمع الدراسة: لقد تم حصر مجتمع الدراسة ضمن فئتين رئيسيتين و هما:
 - الفئة الأولى: مدققين (داخليين، خارجيين)؛
 - الفئة الثانية: تتمثل في العاملين في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية.
- حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة المرتبطة بمضمون ونتائج الدراسة الحالية بالزمن الذي أجريت فيه وذلك خلال الموسم الجامعي 2015-2016، وتستند هذه الدراسة لآراء وإجابات المهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية.

● عينة الدراسة:

قمنا بتوزيع (70) استمارة على عينة من الموظفين للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب " ALFA PIPE" اشتملت على الفئات المذكورة سابقا وبعد استعادة الاستمارات الموزعة قمنا بإعادة فرزها و تبويبها فتحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

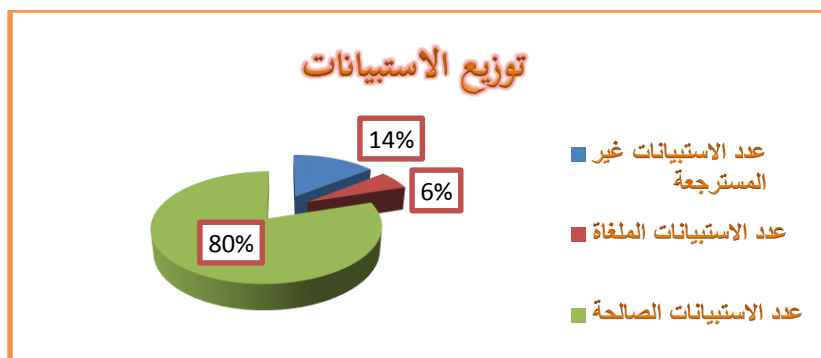
يتمثل مجتمع الدراسة من الأفراد العاملين في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFA PIPE" ولهم علاقة بمشكلة الدراسة، وقد تم توزيع عينة عشوائية على مجموعة من العاملين في المؤسسة ولهم علاقة بمشكلة الدراسة، وقد بلغ حجم عينة الدراسة 70 استبيان وبعد استعادة الاستمارات الموزعة قمنا بإعادة فرزها و تبويبها فتحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): يوضح الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

النسبة	العدد	البيان
14%	10	عدد الاستبيانات غير المسترجعة
6%	4	عدد الاستبيانات الملغاة
80%	56	عدد الاستبيانات الصالحة
100%	70	إجمالي الاستبيانات الموزعة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج Spss.

الشكل رقم (07): يوضح الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج Excel .

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03) والشكل رقم (07) أن عدد الاستثمارات الموزعة بلغت 70 استثمارة أي ما نسبته 100 %، و التي تم الفرز منها 56 استثمارة صالحة للدراسة أي ما يعادل 80 % أما باقي الاستثمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل وانتهاء فترة الدراسة أو بسبب كونها فقدت وقد بلغ عدد الاستبيانات غير المسترجعة 10 استثمارات وهو ما قدر بنسبة 14 % بحيث تم إلغاء 4 استثمارات بنسبة تعادل 6% وقد تم إلغاؤها من التحليل لعدم مطابقتها للمواصفات المحددة في الاستثمارة وبعد ذلك تم الشروع في تحليل النتائج .

• الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة المعطيات

للوصول إلى أهداف الاستبيان والمتمثلة في النتائج والبيانات المستخلصة منه، قمنا بتطبيق الأدوات الإحصائية اللازمة لذلك والمناسبة لطبيعة البيانات ونوع العينة وأهداف الدراسة، فقمنا باستخدام كلا من:

- **SPSS** برنامج الحزمة الإحصائية، وذلك لحساب كل من:

- **التكرارات والنسب المئوية:** بغية التفريق بين فئات العينة، و بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، ثم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبانة؛
- **المتوسطات الحسابية:** باعتبارها أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعمالها لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، ثم حساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الأربعة والمتوسط الحسابي لكل محور؛
- **الانحرافات المعيارية:** لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، ثم حساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الأربعة و الانحراف الإجمالي للمحور .

- برنامج **EXCEL** وذلك بغية معالجة النتائج والبيانات في شكل جداول وأشكال بيانية حتى تسهل علينا عملية الملاحظة والتحليل، وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول إليها.

ولقد تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي **Likert** المكون من 05 درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الاستبانة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04) : درجة أهمية بنود الاستمارة

الأهمية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبة.

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي الأهمية وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج ، وسنوضح ذلك من خلال الجدول رقم: 05:

الجدول رقم (05) : مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

الأهمية	الرأي
من 1 إلى 1.79	غير موافق بشدة
من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.4 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي وعرض النتائج

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها بناء على برنامج الحزم الإحصائية وبرنامج " Excel "، ومن ثم تمثيل الجداول التي تم الحصول عليها بيانيا بواسطة الدوائر النسبية.

أولاً: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة :

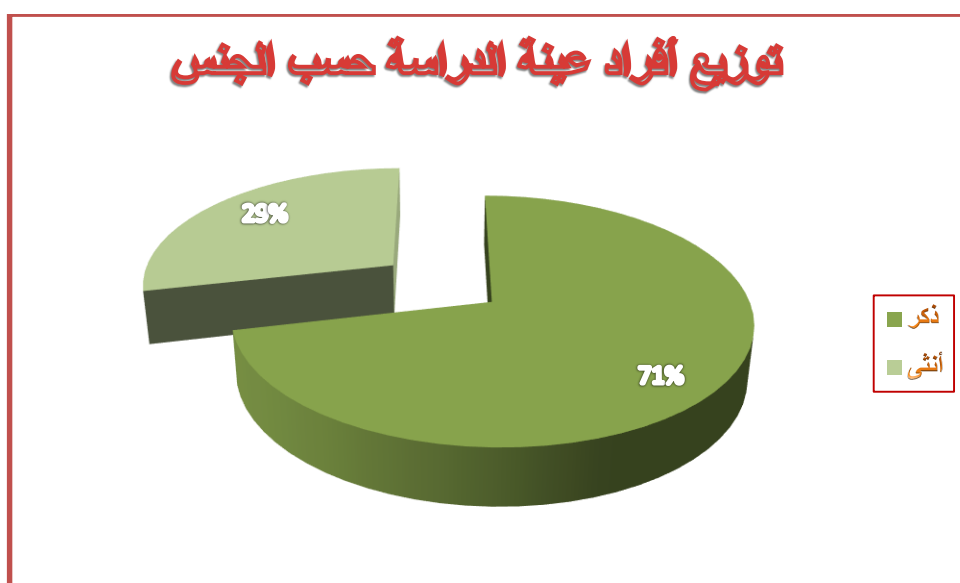
1- الجنس: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئات الجنس

الجدول رقم (06) : توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
71.4%	40	ذكور
28.6%	16	إناث
100%	56	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS.

الشكل رقم (08): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel.

يوضح لنا الجدول رقم (06) والشكل رقم (08) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، فنلاحظ أن نسبة مشاركة الذكور بلغت في الاستبيان 71 % وهو ما يعادل 40 ذكر، في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 29 % أي ما يعادل 16 أنثى، وربما يعني هذا الأمر هيمنة عنصر الذكور على المهنة المحاسبية مقابل عزوف الإناث عن الاهتمام بامتحان المحاسبة أو خوض مجال البحث فيها كما أن سياسة التوظيف المتبناة من طرف مسؤولي المؤسسة تعطي أولوية لعنصر الذكور على عكس الإناث.

2- الوظيفة: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

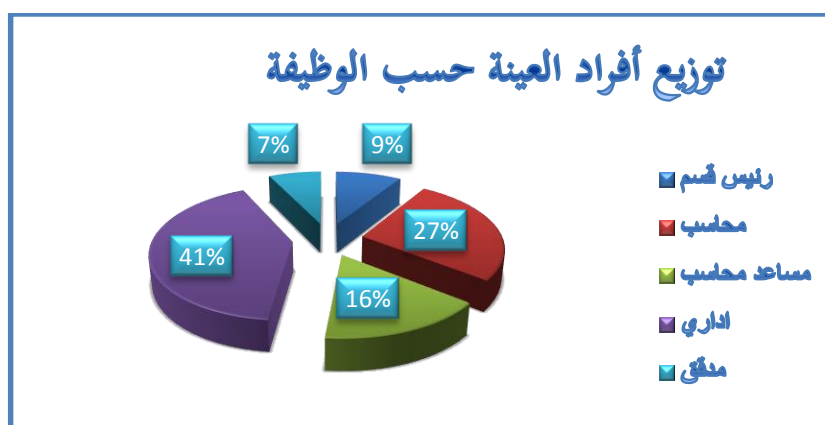
الجدول رقم (07) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

النسبة	التكرار	المستوى المهني
8.9%	5	رئيس قسم

26.8%	15	محاسب
16.1%	9	مساعد محاسب
41.1%	23	إداري
7.1%	4	مدقق
100%	56	مجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS.

الشكل رقم (09): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel.

يبين جدول رقم (07) والشكل رقم (09) أن 41.1% من مجتمع الدراسة بدرجة إداري، و 26.8% من مجتمع الدراسة بدرجة محاسب، 16.1% من مجتمع الدراسة بدرجة مساعد محاسب، و 8.9% من مجتمع الدراسة بدرجة رئيس قسم، و 7.1% من مجتمع الدراسة بدرجة مدقق. مما سبق يتضح أن هناك تنوع في المسميات الوظيفية والمستويات الإدارية لأفراد المجتمع، وهذا يدل على أن العينة التي أجابت على الاستبانة أنها ذات صلة بموضوع الدراسة وأنهم من ذوي الخبرة العالية، ومستواهم الإداري يمكنهم من الاطلاع على أمور ومجريات العمل أكثر من غيرهم مما يمكنهم من الإجابة على أسئلة البحث بوضوح وبدقة وبمهنية وخبرة عالية، مما يعطي نتائج اقرب للواقع.

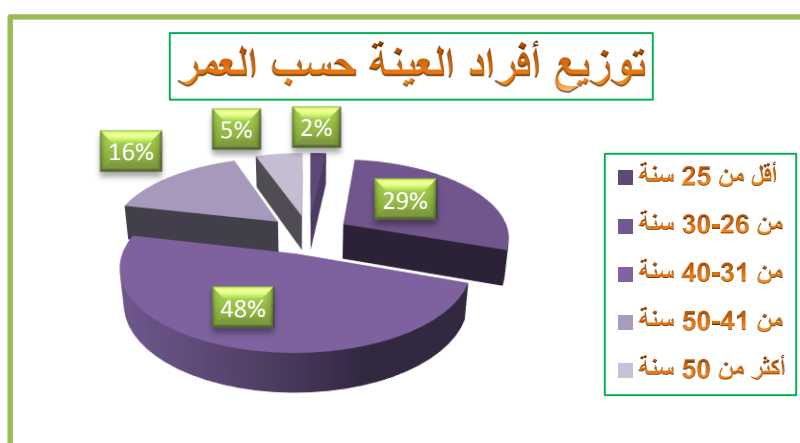
3- الفئة العمرية: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئة العمرية
الجدول رقم (08) : توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة
-------	---------	--------

1.8%	1	أقل من 25 سنة
28.6%	16	من 30-26 سنة
48.2%	27	من 40-31 سنة
16.1%	9	من 50- 41 سنة
5.4%	3	أكثر من 50 سنة
100%	56	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS.

الشكل رقم (10): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel

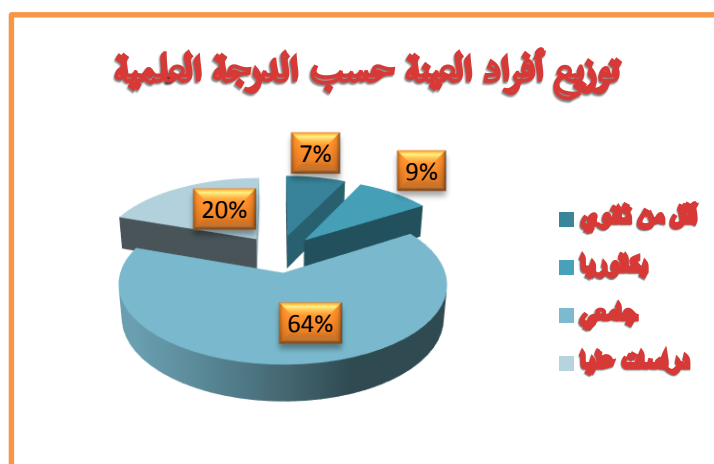
يتضح من خلال الجدول رقم (08) والشكل رقم (10): أن أفراد العينة المدروسة التي تتراوح أعمارهم ما بين 31 إلى 40 سنة أي ما نسبته 48.2% من إجمالي أفراد العينة المبحوثة لتأتي بعدها الفئة العمرية من 30-26 سنة والتي تعادل ما نسبته 28.6% وبعدها الفئة العمرية من 50-41 سنة والتي تقدر بنسبة 16.1% وتليها في الأخير الفئة العمرية التي حددت بأقل من 25 سنة والتي تعادل ما نسبته 1.8% من إجمالي العينة و يفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بميلنا وتركيزنا على الأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبيا وذلك لكونها تجمع بين المستوى التعليمي العالي والخبرة الميدانية الكبيرة، وهو ما يؤهلها ويساعدها في التعامل مع استمارة الاستبيان بشكل ايجابي ومفيد.

4- الدرجة العلمية: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية
الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية

النسبة	التكرار	المؤهل
7.1%	4	أقل من ثانوي
8.9%	5	بكالوريا
64.3%	36	جامعي
19.6%	11	دراسات عليا
100%	56	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS.

الشكل رقم (11): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel.

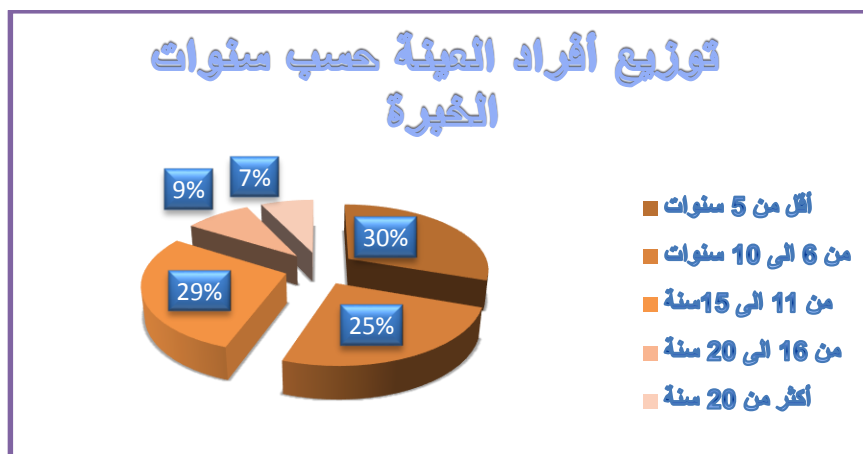
يبين جدول رقم (09) والشكل رقم (11) أن 64.3 % من مجتمع الدراسة مستواهم العلمي جامعي، و 19.6 % من مجتمع الدراسة مستواهم العلمي دراسات عليا ، ويليها 8.9 % من مجتمع الدراسة بمستوى العلمي بكالوريا، و 7.1 % من مجتمع الدراسة مستواهم العلمي أقل من ثانوي. يتضح مما سبق أن هناك تنوع في المؤهلات العلمية حيث كان غالبية أفراد المجتمع من حملة الشهادات الجامعية ودراسات عليا وهذا يعطي مؤشراً جيداً على أن أفراد عينة الدراسة على قدر جيد من التأهيل العلمي الذي يؤهلهم للإجابة على أسئلة الاستبيان.

5- سنوات الخبرة : فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة
الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	السنوات
30.4%	17	أقل من 5 سنوات
25%	14	من 6 إلى 10 سنوات
28.6%	16	من 11 إلى 15 سنة
8.9%	5	من 16 إلى 20 سنة
7.1%	4	أكثر من 20 سنة
100 %	56	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS.

الشكل رقم (12): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel

من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم (12) يتضح أن 30.4% من أفراد العينة متوسط سنوات الخبرة لهم أقل من 5 سنوات وأن الذين تتراوح أعمارهم ما بين 6-10 سنوات نسبتهم 25% و نسبة 28.6% نجدها للذين تتراوح سنوات الخبرة لديهم من 11-15 سنة، و 8.9% من أفراد العينة يتراوح متوسط سنوات الخبرة لهم من 16-20 سنة و 7.1% للذين تتراوح سنوات خبرتهم أكثر من 20.

6- توزيع مشاركة أفراد العينة في دورات تكوينية حول أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي للمؤسسة:

الجدول رقم (11): توزيع مشاركة أفراد العينة في دورات تكوينية حول أساليب المحاسبة الإدارية والأداء

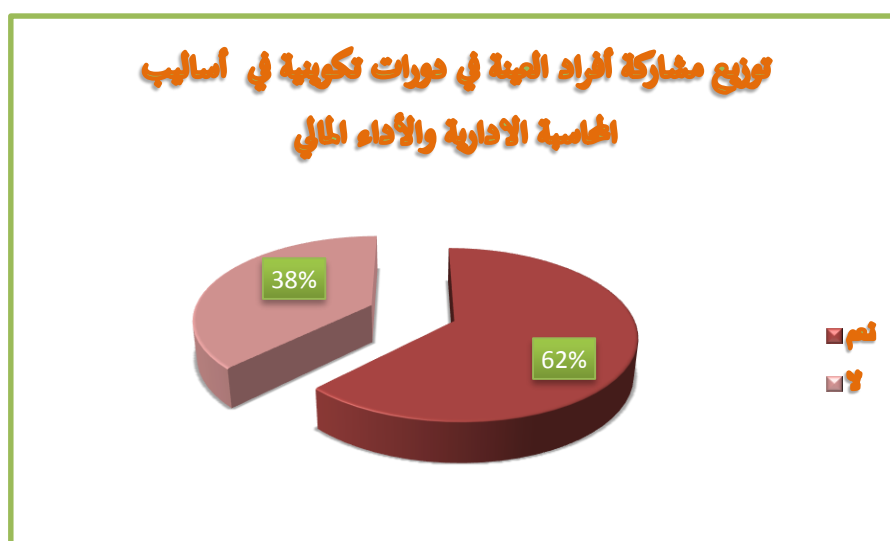
المالي للمؤسسة

النسبة	التكرار	هل تحصلت على دورات تكوينية حول أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي للمؤسسة
62.5%	35	نعم
37.5%	21	لا
100%	56	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS.

الشكل رقم (13): تمثيل مشاركة أفراد العينة في دورات تكوينية حول أساليب المحاسبة الإدارية والأداء

المالي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel.

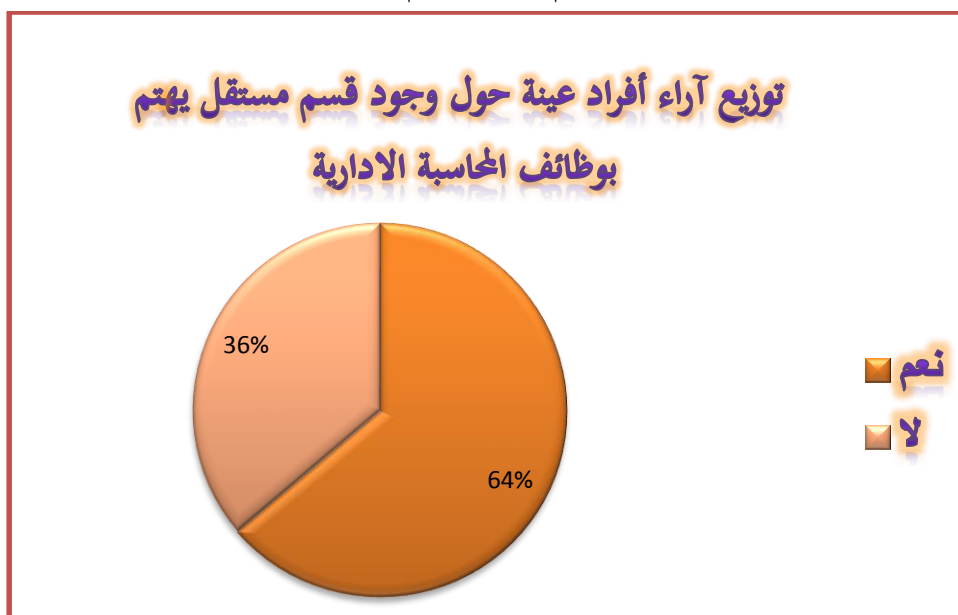
يتضح من خلال الجدول رقم (11) والشكل رقم (13): أن 62.5% من أفراد عينة الدراسة قد شاركوا في دورات تكوينية حول المحاسبة الإدارية والأداء المالي وهذا يبين أهمية أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي بالنسبة للعينة محل الدراسة بينما 37.5% من أفراد عينة الدراسة لم يشاركوا، وهذا لا يعني أنهم لا يعرفون شيئا عنه ولكن ربما بدرجة أقل ممن كان لهم تكوين أو شاركوا في ندوة في هذا المجال.

7- آراء أفراد العينة حول وجود قسم مستقل يهتم بوظائف المحاسبة الإدارية بالمؤسسة
الجدول رقم (12): آراء أفراد العينة حول وجود قسم مستقل يهتم بوظائف المحاسبة الإدارية بالمؤسسة

هل يوجد بالمؤسسة قسم مستقل يهتم بوظائف المحاسبة الإدارية	التكرار	النسبة
نعم	35	62.5%
لا	21	37.5%
المجموع	56	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS.

الشكل رقم (14): آراء أفراد العينة حول وجود قسم مستقل يهتم بوظائف المحاسبة الإدارية بالمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel.

يتضح من خلال الجدول رقم (12) والشكل رقم (14): أن 62.5% من أفراد عينة الدراسة قد أعطوا موافقتهم حول وجود قسم مستقل يهتم بوظائف المحاسبة الإدارية بينما 37.5% من أفراد عينة الدراسة لم يوافقوا على أن هناك قسم مستقل يهتم بوظائف المحاسبة الإدارية.

المطلب الثالث : عرض وتحليل نتائج الاستبيان

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض نتائج أقسام الاستبيان وتحليل آراء أفراد العينة انطلاقاً من النتائج المستخرجة حسب برنامج (SPSS) لنفي أو تأكيد فرضيات الدراسة الميدانية وهذا بعد اختبار ثبات وصدق عبارات الاستبيان .

أولاً: اختبار ثبات وصدق أسئلة الاستبيان

لتقدير ثبات الدراسة سنعمد على معامل كرونباخ الذي يعد من أهم الاختبارات التي تقيس الثبات الداخلي لأداة الدراسة، وقد قدر هذا المقياس بواسطة برنامج spss، وقد بلغت نسبته 0.862، هذا يدل على أن أسئلة الاستبانة ثابتة، وأما عن صدق الاستبانة فقد قمنا بجدول معامل ألفا كرونباخ لنحصل على معامل الصدق الذي قيمته 0.928 والذي يدل على صدق الإستبانة، والجدول التالي يوضح اختبار الثبات والصدق لمحاور الدراسة. والجدول التالي يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة والذي يوضح ثبات محاور الاستبيان.

الجدول رقم (13): نتائج اختبار ثبات الاستبيان:

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد العبارات	المحاور
0.897	0.804	13	واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة
0.788	0.621	8	مدى أهمية الأداء المالي في المؤسسة
0.831	0.690	7	العلاقة المتبادلة بين أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي في المؤسسة
0.928	0.862	28	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان برنامج spss

ثانياً: تحليل النتائج من خلال متوسط الحسابي والانحراف المعياري

1- واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): نتائج الاستبيان المتعلقة بواقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	توفر أساليب المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات ما يمكنهم من المحافظة على الميزة التنافسية	4.1964	0.51943
2	تمد أساليب المحاسبة الإدارية المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات المؤسسة	4.0536	0.58526
3	لدى المؤسسة المعرفة التامة بتطبيق أسلوب الموازنات التقديرية	4.0714	0.78293
4	تقوم المؤسسة بتدريب الموظفين في مجال إعداد الموازنات لضمان كفاءتها وفعاليتها	4.0536	0.8842
5	تطبق المؤسسة أسلوب تحليل الانحرافات	3.5179	0.73833
6	يوجد بالمؤسسة وعي وإدراك بمفهوم محاسبة المسؤولية	3.7143	0.73148
7	إن تطبيق محاسبة المسؤولية يسمح بإمكانية شمول الرقابة وبيان الانحرافات لمختلف العمليات	3.8214	0.66352
8	توجد قناعة لدى إدارة المؤسسة بأهمية تطبيق نظام التكاليف المعيارية	3.3750	0.77606
9	يعد نظام توزيع التكاليف حسب الأنشطة من أنظمة التكاليف الحديثة المعروفة بشكل جيد في المؤسسة	3.5179	0.93402
10	لدى إدارة المؤسسة تصور ودراية كافية بأسلوب الجودة الشاملة	3.9464	0.90292
11	تطبق المؤسسة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أدائها المالي وغير المالي وتحقق الرقابة الداخلية	3.3929	0.84592
12	أسلوب بطاقة الأداء المتوازن هو أسلوب إدارة وهو طريقة للتفكير لتسهيل عمل المؤسسة	3.5536	0.80723
13	تعتمد المؤسسة أسلوب آخر لممارسة المحاسبة الإدارية	3.9286	0.98824
	المعدل العام	3.7802	0.42978

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الثاني من أقسام الاستبيان إلى أن العبارة رقم "01" " توفر أساليب المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات ما يمكنهم من المحافظة على الميزة التنافسية " احتلت الرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.1964 (الدرجة 4) أي درجة "موافق" وبمتوسط حسابي نسبي 69.6% وانحراف معياري يقدر بـ 0.51943 وهذا ما يثبت أن أساليب المحاسبة الإدارية مهمة لاتخاذ قرارات المؤسسة وذلك بإمدادها بالمعلومات لمتخذي القرار ومنها المحافظة على الميزة التنافسية لها.

في حين تحصلت العبارة رقم "08" "توجد قناعة لدى إدارة المؤسسة بأهمية تطبيق نظام التكاليف المعيارية " على الرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.3750 (الدرجة 3) أي درجة " محايد" وبتوسط حسابي نسبي 42.9% وانحراف معياري 0.77606 وهذا ينفي قناعة إدارة المؤسسة بأهمية تطبيق نظام التكاليف المعيارية أي هناك نقص في فهم هذا الأسلوب.

وتحصلت العبارة الأخيرة " تعتمد المؤسسة أسلوب آخر لممارسة المحاسبة الإدارية" على متوسط حسابي 3.9286 (الدرجة 4) أي بدرجة "موافق" وبتوسط حسابي نسبي 39.3% وانحراف معياري 0.98824 وهذا ما يؤكد أن المؤسسة تستخدم أساليب أخرى وهي غير مذكورة في القسم.

ونلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بقسم واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع العبارات 3.7802، وبدرجة "موافق" والتي تؤكد على موافقة غالبية أفراد العينة بدرجات متقاربة، وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري 0.42978، ومنه نستخلص أن واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة ALFA PIPE كان "إيجابيا"

2- مدى أهمية الأداء المالي في المؤسسة

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى أهمية الأداء المالي في المؤسسة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى أهمية الأداء المالي في المؤسسة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يعتبر تقييم الأداء المالي من أهم الوسائل لمعرفة أداء المؤسسة	4.1607	0.70780
2	تسمح عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة بتحديد الانحرافات الناشئة لتمكن المديرين من اتخاذ القرارات التصحيحية من أجل تفاديها في المستقبل	4.0357	0.53815
3	يعتبر الأداء المالي أداة رئيسية للإجراء الرقابي في المؤسسة	4.0714	0.59870
4	يتم مقارنة الأداء المالي للمؤسسة بأداء مؤسسات أخرى	3.2857	1.03948
5	يُمثل الأداء المالي محوراً مركزياً لمعرفة نجاح وفشل المؤسسة في قراراتها وخططها الاستثمارية	4.2679	0.64642
6	تعتبر النسب المالية من أهم محاور التحليل التي تستعملها المؤسسة لتحليل مركزها المالي	3.7679	0.87368
7	تستخدم المؤسسة المؤشرات المالية لتقييم أدائها المالي بصورة دورية	4.0357	0.76192

0.80259	3.7143	يساهم الأداء المالي في تطوير مستوى الأداء الإداري ومنه مكافأة الأشخاص و زيادة رواتبهم	8
0.39835	3.9174	المعدل العام	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الثالث من أقسام الاستبيان إلى أن العبارة رقم "05" " تمثل الأداء المالي محورا مركزيا لمعرفة نجاح وفشل المؤسسة في قراراتها وخططها الاستثمارية " احتلت الرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.2679 (الدرجة الكلية 5) أي درجة "موافق بشدة" و بمتوسط حسابي نسبي 35.7% وانحراف معياري يقدر بـ 0.64642 وهذا ما يدل على أن المستجوبين موافقون بشدة على أن الأداء المالي هو أساس معرفة نجاح وفشل المؤسسة في استثماراتها.

في حين تحصلت العبارة رقم "04" " يتم مقارنة الأداء المالي للمؤسسة بأداء مؤسسات أخرى " على الرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.2857 (الدرجة 3) أي درجة " محايد" و بمتوسط حسابي نسبي 23.2% وانحراف معياري 1.03948 وهذا يعني أن المؤسسة لا تقيس أدائها المالي بالنسبة لأداء مؤسسات أخرى منافسة.

ونجد أن العبارة الأولى " يعتبر تقييم الأداء المالي من أهم الوسائل لمعرفة أداء المؤسسة " تحصلت على متوسط حسابي 4.1607 (الدرجة 4) أي بدرجة "موافق" و بمتوسط حسابي نسبي 58.9% وانحراف معياري 0.70780 وهذا ما يؤكد أن معرفة أداء المؤسسة يكمن من تقييم الأداء المالي لها. أما العبارة الأخيرة " يساهم الأداء المالي في تطوير مستوى الأداء الإداري ومنه مكافأة الأشخاص و زيادة رواتبهم " تحصلت على متوسط حسابي 3.7143 (الدرجة 4) أي بدرجة "موافق" و بمتوسط حسابي نسبي 55.4% وانحراف معياري 0.80259 وهذا ما يؤكد أن الأداء المالي يؤثر على الأداء الإداري سلبا أو إيجابا مما يؤثر في نفس الوقت على رواتب العمال ومكافآتهم.

ونلاحظ من الجدول أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بقسم مدى أهمية الأداء المالي في المؤسسة، ماعدا العبارة رقم "04" " يتم مقارنة الأداء المالي للمؤسسة بأداء مؤسسات أخرى " بدرجة "محايد" حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع العبارات 3.9174 ، وبدرجة "موافق" والتي تؤكد على موافقة غالبية أفراد العينة بدرجات متقاربة، وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري 0.39835 وهذا يعني أن للأداء المالي أهمية بالغة في مؤسسة ALFA PIPE.

3- العلاقة المتبادلة بين أساليب الحاسبة الإدارية والأداء المالي في المؤسسة

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص العلاقة المتبادلة بين أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي في المؤسسة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(16):نتائج الاستبيان المتعلقة بالعلاقة المتبادلة بين أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي في

المؤسسة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	المؤسسة على وعي بأثر أساليب المحاسبة الإدارية على أدائها المالي	4.0536	0.77271
2	تساعد أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين وتطوير أداء المؤسسة بشكل دوري ومستمر	4.0536	0.58526
3	تقوم إدارة المؤسسة باستحداث إجراءات ودورات في أساليب المحاسبة الإدارية لتحسن الأداء	3.8214	0.74118
4	تأثير أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي يكون من خلال تأثيره بدرجة كبيرة على ميزانية المؤسسة	3.9107	0.66815
5	تؤدي أساليب المحاسبة الإدارية إلى اتخاذ القرارات السليمة ومنه تطوير وتحسين في الأداء المالي	4.0714	0.78293
6	تعتمد إدارة المؤسسة على أساليب المحاسبة الإدارية لتخطيط التكاليف والعمل على تخفيضها ومنه تحسين في أدائها المالي	4.0536	0.69856
7	تساهم أساليب المحاسبة الإدارية في تسهيل عملية اتخاذ القرارات وذلك للوصول إلى أداء مالي جيد	3.9643	0.65959
	المعدل العام	3.9898	0.41659

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الرابع من أقسام الاستبيان إلى أن العبارة رقم "05" " تؤدي أساليب المحاسبة الإدارية إلى اتخاذ القرارات السليمة ومنه تطوير وتحسين في الأداء المالي " احتلت الرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.0714 (الدرجة 4) أي درجة "موافق" وبتوسط حسابي نسبي 55.4% وانحراف معياري يقدر بـ 0.78293 وهذا ما يدل على أن أساليب المحاسبة الإدارية تعطي قرارات سليمة لمتخذي القرار وهذا بدوره يؤدي إلى تحسين في أدائها المالي أما بالنسبة للعبارة رقم "03" " تقوم إدارة المؤسسة باستحداث إجراءات ودورات في أساليب المحاسبة الإدارية لتحسن الأداء " فقد احتلت الرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.8214 (الدرجة 4) أي درجة " موافق" وبتوسط حسابي نسبي 58.9% وانحراف معياري 0.74118 وهذا يعني أن المؤسسة تهتم بأساليب المحاسبة الإدارية وتشجع الموظفين على فهم هذه الأساليب بواسطة دورات تكوينية من أجل تحسن أداء المؤسسة. ونجد أن العبارة الأولى " المؤسسة على وعي بأثر أساليب المحاسبة الإدارية على أدائها المالي " تحصلت على متوسط حسابي 4.0536

(الدرجة 4) أي بدرجة "موافق" وبمتوسط حسابي نسبي 51.8% وانحراف معياري 0.77271 وهذا ما يؤكد أن المؤسسة على علم بأساليب المحاسبة الإدارية ومدى تأثيرها على أدائها المالي. أما العبارة الأخيرة" تساهم أساليب المحاسبة الإدارية في تسهيل عملية اتخاذ القرارات وذلك للوصول إلى أداء مالي جيد " تحصلت على متوسط حسابي 3.9643 (الدرجة 4) أي بدرجة "موافق" وبمتوسط حسابي نسبي 62.5% وانحراف معياري يقدر بـ 0.65959 وهذا ما يؤكد الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة نحو توفير المعلومات الملائمة التي تساعد المديرين على القيام بوظائفهم ومنها اتخاذ القرارات و هذا للوصول إلى الهدف المنشود وهو تحسين في أدائها المالي.

يتضح من خلال الجدول أن رأي كل المستجوبين كان يقول أن هناك علاقة متبادلة بين أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي، وهو ما يفسره المتوسط الحسابي الإجمالي للقسم والذي هو 3.9898، والذي يندرج ضمن الدرجة الرابعة من مقياس ليكارت أي درجة "موافق" والتي تؤكد على موافقة غالبية أفراد العينة بدرجات متقاربة، بالإضافة إلى الانحراف المعياري الذي يقدر بـ 0.41659، مما يدل على التوافق النسبي بين آراء أفراد العينة.

ثالثا: نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

1- الفرضية الأولى

يتضح من الجدول رقم (14) نتائج الاستبيان المتعلقة بواقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة وهذا من وجهة نظر أفراد العينة في اتجاه موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع العبارات 3.7802 ، و بانحراف معياري يقدر بـ 0.42978 وهذا راجع الى أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية يكمن في فهم هذه الأساليب والوعي التام لها وذلك لاتخاذ القرارات وذلك للحفاظ على مكانتها في السوق. ويتجلى ذلك في العبارة التي تدل على ذلك " توفر أساليب المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات ما يمكنهم من المحافظة على الميزة التنافسية" وكانت باتجاه موافق، لأن أساليب المحاسبة الإدارية بنوعها التقليدية والحديثة تعد جزءاً من أنظمة المعلومات المحاسبية داخل أي مؤسسة والتي تتدخل في جميع أنشطتها، لما لها من أساليب متعددة، حيث تقوم بشكل أساسي على جمع المعلومات اللازمة و التفصيلية وفي الوقت المناسب من كافة أنحاء المؤسسة ومعالجتها بهدف خدمة إدارة المؤسسة في العديد من المجالات مثل التحليل والتخطيط واتخاذ القرارات وتحقيق الأهداف عند الاستخدام الأمثل لهذه النظم إذا تم التعامل معها بالشكل الصحيح، وإذا ما تم ذلك فإن هذه النظم تعتبر أداة بيد المؤسسة تعمل على تمييزها وتقدمها وخلق وضع تنافسي لها. كما نسجل أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على موافقتهم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة من خلال العبارات التالية:

- لدى المؤسسة المعرفة التامة بتطبيق أسلوب الموازنات التقديرية نظراً لأنها الأداة الأساسية التي يتم من خلالها التخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وتقوم المؤسسة بتدريب الموظفين في مجال إعداد الموازنات لضمان كفاءتها وفعاليتها.
- تم أساليب المحاسبة الإدارية المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات المؤسسة وقد تساعد هذه المعلومات في الوصول إلى القرارات السليمة بعد معالجة الانحرافات.
- لدى إدارة المؤسسة تصور ودراية كافية بأسلوب الجودة الشاملة الذي يهتم بتلبية متطلبات الزبون من خلال تنفيذ الإجراءات بالطريقة الصحيحة في محاولة لتقليل الوقت والتكلفة والاستغناء عن العمليات غير الضرورية ولتعظيم المركز التنافسي للمؤسسة من خلال التحسين المستمر لجودة المنتجات والعمليات.
- إن تطبيق محاسبة المسؤولية يسمح بإمكانية شمول الرقابة وبيان الانحرافات لمختلف العمليات وأيضاً تقييم الأداء عن طريق المقارنة بين معايير الأداء المحددة والنتائج الفعلية ومعرفة أسبابها ومعالجتها واتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحسين الخدمة وترشيد الإنفاق.
- يعد نظام توزيع التكاليف حسب الأنشطة من أنظمة التكاليف الحديثة المعروفة بشكل جيد في المؤسسة لأنها تعتبر أحد أساليب المحاسبة الإدارية، والذي يستخدم بشكل أساسي لتحسين الكفاءة التشغيلية.
- أما فيما يخص مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية (تقليدية، حديثة) في المؤسسة الاقتصادية للأنابيب لولاية غارداية في اتخاذ القرارات الرشيدة فيتجلى ذلك في أهمية المعلومات التي تمدها هذه الأساليب لمساعدة المديرين في اتخاذ القرارات السليمة ومعالجة الانحرافات ومنه نستنتج صحة الفرضية الأولى.

2- الفرضية الثانية

يتضح من الجدول رقم (15) نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى أهمية الأداء المالي في المؤسسة وهذا من وجهة نظر أفراد العينة في اتجاه موافق، كما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات والذي بلغ 3.9174 وبانحراف معياري يقدر بـ 0.39835 ، ويرجع ذلك لأهمية الأداء المالي في إبراز نقاط القوة والضعف ويتجلى ذلك في العبارة التي تنص على "يُمثل الأداء المالي محوراً مركزياً لمعرفة نجاح وفشل المؤسسة في قراراتها وخططها الاستثمارية " وكانت باتجاه موافق بشدة، لأن تقييم الأداء المالي في المؤسسة يعتبر الركيزة التي تشخص بها الحالة المالية للمؤسسة وأن الأداء المالي هو تعبير عن أداء المؤسسة من خلال تحقيق عدد من الأهداف المالية

المتمثلة في الربحية وتحقيق معدلات نمو مرتفعة وتحسين القيمة الاقتصادية للمؤسسة. كما نسجل أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على موافقتهم بأهمية الأداء المالي في المؤسسة من خلال العبارات التالية:

- يعتبر تقييم الأداء المالي من أهم الوسائل لمعرفة أداء المؤسسة لأنه يظهر التطور الذي حققته خلال مسيرتها سواء نحو الأفضل أو نحو الأسوأ

- تسمح عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة بتحديد الانحرافات الناشئة لتمكن المسيرين من اتخاذ القرارات التصحيحية من أجل تفاديها في المستقبل ويكون تحديد الانحرافات بين الأداء المخطط والأداء المحقق.

أما فيما يخص أن تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية للأنابيب لولاية غارداية يسمح بتحديد نقاط القوة والضعف وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة يظهر ذلك في تحديد المشاكل والانحرافات السلبية واليجابية التي تعاني منها المؤسسة ومعالجتها من أجل الوصول إلى الأهداف المرغوب فيها ومنه نستنتج صحة الفرضية الثانية.

3- الفرضية الثالثة

يتضح من الجدول رقم (16) نتائج الاستبيان المتعلقة بالعلاقة المتبادلة بين أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي في المؤسسة، وهذا من وجهة نظر أفراد العينة في اتجاه موافق، كما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات والذي بلغ 3.9898 وبانحراف معياري يقدر بـ 0.41659 و يرجع ذلك إلى أن أساليب المحاسبة الإدارية تؤثر على الأداء المالي. ويتجلى ذلك في العبارة التي تدل على ذلك "تؤدي أساليب المحاسبة الإدارية إلى اتخاذ القرارات السليمة ومنه تطوير و تحسين في الأداء المالي " وكانت باتجاه موافق، لأن أساليب المحاسبة الإدارية تؤدي إلى حدوث تحسن في الأداء في مختلف جوانب أداء المؤسسة وذلك من خلال توفير المعلومات الملائمة لدعم الإدارة في مواجهة ما ينجم عن التطورات المعاصرة لبيئة الأعمال من آثار والتحرك بالمؤسسة نحو تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية مما يضمن لها البقاء والاستمرار في ظل هذه التطورات وهو ما يمثل انعكاسا لتحسن أدائها وزيادة قدرتها على مواجهة ظروف المنافسة الحادة بكافة الأصعدة المحلية والإقليمية والعالمية. كما نسجل أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على موافقتهم بأهمية الأداء المالي في المؤسسة من خلال العبارات التالية:

- المؤسسة على وعي بأثر أساليب المحاسبة الإدارية على أدائها المالي لأنها تساعدها على تخطي الانحرافات والتطور ومنه تحسين في الأداء المالي لها.

- تساعد أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين وتطوير أداء المؤسسة بشكل دوري ومستمر لما لها من ورؤى وتحليل متجددة ولدورها الفعال في الرقابة والتخطيط وتقويم الأداء.

- تعتمد إدارة المؤسسة على أساليب المحاسبة الإدارية لتخطيط التكاليف والعمل على تخفيضها ومنه تحسين في أدائها المالي مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة، تحليل الانحرافات، إدارة الجودة الشاملة، الموازنات التخطيطية، بطاقة الأداء المتوازن.
- تساهم أساليب المحاسبة الإدارية في تسهيل عملية اتخاذ القرارات وذلك للوصول إلى أداء مالي جيد لان عملية اتخاذ القرارات المناسبة تساعد الإدارة في ظل البيئة التنافسية الشديدة التي تشهدها المؤسسات الاقتصادية.
- تأثير أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي يكون من خلال تأثيره بدرجة كبيرة على ميزانية المؤسسة فالميزانية تعد واحداً من أهم التقارير المالية، التي تُعدّها إدارة المؤسسة، بغرض إيضاح المركز المالي لها.
- تقوم إدارة المؤسسة باستحداث إجراءات ودورات في أساليب المحاسبة الإدارية لتحسن الأداء وهذا للتغلب على أي انحرافات ومشاكل تواجه المؤسسة.
- أما فيما يخص وجود علاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية للمؤسسة الاقتصادية للأنابيب لولاية غارداية وتحسين الأداء المالي لها. يظهر ذلك من تنوع الأساليب التي تساعد الإدارة للوصول للمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ ودعم القرار للوصول إلى منتج ذو جودة عالية وتكلفة منافسة في الأسواق ومنه البقاء والاستمرار الذي يحسن من الأداء المالي لها. ومنه نستنتج صحة الفرضية الثالثة.

خلاصة الفصل الثاني:

تناولنا في هذا الفصل الجانب التطبيقي لموضوع دور أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، كما تمت الدراسة الميدانية بمؤسسة ALFA PIPE بوحدة غارداية، إذ حاولنا إسقاط ما تناولناه في الفصل الأول في أرض الواقع بالمؤسسة محل الدراسة، كما عولج هذا الموضوع بإتباع طريقة الاستبيان المجمع من طرف أفراد عينة الدراسة ومن ثم تحليله بناء على مجموع المعطيات والنتائج المتحصل عليها من هذا الاستبيان، إذ تبين من خلال تحليله أن أساليب المحاسبة الإدارية لها أهمية بالغة داخل الهيكل التنظيمي بالمؤسسة لما لها من منافع على جميع جوانب المؤسسة، كما أن المؤسسة تسعى جاهدة لتحسن دوما في مستوى الأداء المالي والذي يعتبر المرآة العاكسة أداؤها الإداري، ومن ثم استنتاج حلول للإشكالية المطروحة للبحث ولفرضيات الدراسة، وتحليل كل محور من الاستبيان على حدة وفي الأخير تم التوصل الى جملة من الاستنتاجات جراء تحليلات الدراسة، والتوصل إلى بعض الاقتراحات الموصى بها في إطار الدراسة.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع والمتمثل في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، حاولنا معرفة ضرورة أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية ومدى مساهمتها وتأثيرها على الأداء المالي، ومنه حاولنا إسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة محل الدراسة فظهر أن نجاح المؤسسات الاقتصادية في التسيير في ظل الظروف الصعبة مرهون بتحسين أدائها المالي عبر كافة مستوياتها والذي تلعب أساليب المحاسبة الإدارية دورا مهما فيه، من ناحية المعلومات التي تقدمها والتي تساعد في اتخاذ القرارات السليمة ومعالجة الانحرافات.

من خلال هذه الدراسة وانطلاقا من الفروض الأساسية، يمكن عرض نقد وتفسير الفرضيات، نتائج هذه الدراسة، والتوصيات وأفاق الدراسة كما يلي:

✓ نقد وتفسير الفرضيات:

الفرضية الأولى: "أن الموازنات التقديرية تساهم في تحسين أداء المؤسسة باستخدامها كوسيلة للرقابة والتخطيط داخل المؤسسة" إن هذه الفرضية محققة من خلال أن كل من عملية التخطيط وعملية الرقابة من أهم قواعد الموازنات التقديرية، فالمؤسسة تعتمد على تخطيط الأهداف المرجوة والمسطرة والرقابة عليها باستعمال الموازنات التقديرية وذلك لتحسين أدائها واتخاذ القرارات المالية الصحيحة، وحسب آراء أفراد العينة فإن المؤسسة محل الدراسة لديها المعرفة التامة بأسلوب الموازنات التقديرية وأنها تقوم بتدريب الموظفين في مجال إعداد الموازنات التقديرية (إنتاج، شراء، مستخدمين... الخ) لضمان كفاءتها وفعاليتها.

الفرضية الثانية: "تساهم أساليب المحاسبة الإدارية (تقليدية، حديثة) في المؤسسة الاقتصادية للأنايب لولاية غارداية في اتخاذ القرارات الرشيدة" أن هذه الفرضية محققة في المؤسسة من جميع البيانات من أفراد العينة والاستنتاج أن أساليب المحاسبة الإدارية تعد جزءاً من أنظمة المعلومات المحاسبية داخل أي مؤسسة والتي تتدخل في جميع أنشطتها، حيث تقوم بشكل أساسي على جمع المعلومات اللازمة ومعالجتها بهدف خدمة إدارة المؤسسة في العديد من المجالات مثل التحليل والتخطيط واتخاذ القرارات وتحقيق الأهداف عند الاستخدام الأمثل لهذه النظم إذا تم التعامل معها بالشكل الصحيح، وإذا ما تم ذلك فإن هذه النظم تعتبر أداة بيد المؤسسة تعمل على تميزها وخلق وضع تنافسي لها.

الفرضية الثالثة: أن تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية للأنايب لولاية غارداية يسمح بتحديد نقاط القوة والضعف لها، إن هذه الفرضية محققة من خلال اعتبار أن تقييم الأداء المالي في المؤسسة يعتبر الركيزة التي

تشخص بها الحالة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على خلق ومواجهة المستقبل وأن الأداء المالي هو تعبير عن أداء المؤسسة من خلال تحقيق عدد من الأهداف المالية المتمثلة في الربحية وتحقيق معدلات نمو مرتفعة وتحسين القيمة الاقتصادية للمؤسسة .

الفرضية الرابعة: وجود علاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية للأنابيب لولاية غارداية وتحسين الأداء المالي لها. إن هذه الفرضية محققة من خلال اعتبار أن أساليب المحاسبة الإدارية تؤدي إلى حدوث تحسن في الأداء في مختلف جوانب أداء المؤسسة وذلك من خلال توفير المعلومات الملائمة لدعم الإدارة في مواجهة ما ينجم عن التطورات المعاصرة لبيئة الأعمال من آثار والتحرك بالمؤسسة نحو تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية مما يضمن لها البقاء والاستمرار في ظل هذه التطورات وهو ما يمثل انعكاسا لتحسن أدائها وزيادة قدرتها على مواجهة ظروف المنافسة الحادة بكافة الأصعدة المحلية والإقليمية والعالمية.

✓ النتائج و التوصيات

أولاً: نتائج الدراسة

1 - تساهم أساليب المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات لمتخذي القرارات التي تساعدهم على المحافظة على المركز التنافسي.

2- يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في التسيير في ظل الظروف الصعبة مرهون بتحسين أدائها عبر كافة مستوياتها.

3- يعد تقييم الأداء المالي عاملا أساسيا وجوهريا في تطوير نشاط المؤسسة وبناء الميزة التنافسية.

4- اتفق أفراد العينة على أن أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين الأداء المالي.

5- تكمن أهمية المعلومات التي تمدّها أساليب المحاسبة الإدارية في مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات السليمة ومعالجة الانحرافات.

6- من أكثر أساليب المحاسبة الإدارية المتبعة في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFA PIPE" هو أسلوب الموازنات التقديرية وأسلوب إدارة الجودة الشاملة.

7- حاجة الإدارة لتقديم معلومات أكثر دقة للجهات المتعاملة معها، خاصة في ظل وجود المنافسة الشديدة يدفعها ذلك إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية .

8- إن المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFA PIPE"، تتوفر لديها الإدراك الجيد، بأن نجاحها يتطلب العمل بشكل حثيث وجددي؛ لتعزيز الأداء المالي من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية .

ثانيا: توصيات الدراسة

بناءً على ما سبق من النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة فقد قمنا بوضع التوصيات التالية :

- 1- ضرورة زيادة التوعية لدى إدارات المؤسسات بأهمية وفوائد ومزايا أساليب المحاسبة الإدارية .
- 2- القيام على إزالة الحواجز بين الإدارات والأقسام وإنشاء مراكز للتدريب على تحقيق الجودة وتحسين الأداء المالي من خلال تطبيق هذه أساليب المحاسبة الإدارية.
- 3- ضرورة تبني أساليب المحاسبة الإدارية وهذا لتقليل التكاليف وتطبيق الأعمال بالطريقة الصحيحة من أول مرة وتقليل الوقت والجهد وزيادة الربحية .
- 4- الاستمرار في الدراسات التي توضح مزايا ممارسة المؤسسات لأساليب المحاسبة الإدارية، خاصة التي توضح الأثر على الأداء المالي والإداري للمؤسسات.
- 5- نظراً لأن معظم أفراد المجتمع محل الدراسة لديهم معرفة متوسطة بأساليب المحاسبة الإدارية، لا بد من توفير التسهيلات الضرورية والتي من شأنها أن تساهم في تنمية وصقل المعرفة بالأساليب الإدارية ومجالات تطبيقها.
- 6- العمل على زيادة إدراك المسؤولين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة نحو توفير المعلومات الملائمة التي تساعد المديرين على القيام بوظائفهم كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

- 7- أهمية القيام بدراسة جدوى لكل أسلوب جديد يتم تطبيقه وإجراء مقارنة بين التكاليف المترتبة على هذا التطبيق والمنافع التي تعود على الشركة من جراء ذلك.
- 8- ضرورة التأكد من وجود هيكل إداري سليم قبل تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، إذ يشكل هذا الهيكل العامل الأكثر أهمية في نجاح تطبيق هذه الأساليب.
- 9- ضرورة تدريب العاملين على تطبيق الأساليب المحاسبة الإدارية قبل المباشرة بتطبيقها من اجل استغلالها بشكل امثل.
- 10- العمل على تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية باعتبارها نظاماً للمعلومات يساهم في خدمة أهداف الإدارة.

ثالثاً: آفاق الدراسة (النظرة المستقبلية)

في الأخير، يمكن القول أن أساليب المحاسبة الإدارية لها مزايا متعددة ومتنوعة، وينبع هذا من الأهمية التي تكتسبها هذه الأساليب من تحسين للأداء المالي واتخاذ القرارات السليمة... الخ في المؤسسة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس نأمل أن يكون هذا البحث منطلقاً أو نقطة بداية لبحوث ودراسات أخرى أوسع وأعمق من ذلك، وكأمثلة عن ذلك:

- دور أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات _ دراسة ميدانية _
- دراسة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك .
- المقارنة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في مدى تحسين الأداء المالي.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

1. أبو نصار محمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2014 .
2. أسعد حميد العلي، الإدارة المالية، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013
3. الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
4. باسيلي مكرم، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 2007.
5. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية- مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء- ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
6. خضير كاظم محمود، إدارة الجودة الشاملة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000.
7. خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار الجامعات المصرية، مصر، 1969.
8. صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية-الإطار النظري والعملي- ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
9. عبد الستار العلي، تطبيقات في إدارة الجودة الشاملة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
10. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن (المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي) ، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2009.
11. علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي، دار صفاء، عمان، الأردن، 2011.
12. عبد المحسن توفيق محمد، تقييم الأداء، دار النهضة العربية، الإخوة الأشقاء للطباعة، القاهرة، مصر، 1998.
13. عواطف إبراهيم الحداد، إدارة الجودة الشاملة، ط1، دار الفكر، عمان، الأردن، 2009.

14. فؤاد محمد الليثي، الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية، دار الفكر العربي، القاهرة، 2004-2005.
15. فداغ الفداغ، المحاسبة الإدارية - المفاهيم الأساسية- ط 2، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
16. فداغ الفداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.
17. قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الآيزو 9001-2000، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
18. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
19. مدحت أبو النصر، أساسيات إدارة الجودة الشاملة TQM، ط 1، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008.
20. مهدي السامرائي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، ط 1، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
21. ناصر داداي عدون، عبدالله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية العامة، الجزائر.
22. وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.
23. وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، ط 1، دار وائل للنشر، بدون بلد النشر، 2009.
24. وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 1991.
- 2- الأطروحات والرسائل العلمية
25. اشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.
26. حسن عيسى أبو حمام، أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، رسالة مقدمة لاستكمال

متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة،
2013/2012.

27. حمزة كامل قواقزة، دور التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة في تحقيق الإستراتيجيات، مذكرة
مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية،
جامعة جرش الأهلية، 2015.

28. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة
الاقتصادية - دراسة مقارنة - أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم
الاقتصادية وتجارية علوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة - الجزائر، 2005/2004.

29. رشيدة جليلي، دور الأداء المالي في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة-
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية،
والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013/2012.

30. زعور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة -دراسة حالة- أطروحة مقدمة لنيل
شهادة الدكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة
-2015/2014.

31. زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم
الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول
على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،
الأردن، 2009.

32. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن
متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2002.

33. سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة
الخدمة الصحية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010.

34. علي حسن إبراهيم الجدبه، قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في
الأجهزة الحكومية الفلسطينية- دراسة ميدانية- رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على
درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

35. قناوة فتيحة، مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة ورقلة، 2013/2014.
36. كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين الأداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011.
37. محار عبد الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
38. مشعل جهز المطيري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010-2011.
39. نواف جهز محمد المطيري، أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية- دراسة ميدانية- رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الأوسط، 2011.

3- المؤتمرات والملتقيات العلمية

40. عبد الرزاق مولاي لخضر، حسين شنيبي، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، ملتقى حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 22-23 نوفمبر 2011.
41. محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، ملتقى حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06/5/2013.
42. نعيمة يحيوي، خديجة لدرع، أداة فعالة للتقييم BSC بطاقة الأداء المتوازن الشامل لأداء المنظمات (دراسة ميدانية)، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 22-23 نوفمبر 2011.

4- المجالات العلمية

43. تومي ميلود، زعرور نعيمة، دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الرابع عشر ديسمبر 2013.
44. دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد 2006/04.
45. زعبيط نور الدين، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية علوم التسيير وعلوم الاقتصاد، جامعة منتوري، قسنطينة، العدد الأول، جوان 2007.
46. زياد عبد الحليم الذبية، مدى تطبيق النظام المتوازن الأداء (BSC) في المصارف التجارية اليمينية) دراسة تطبيقية على المصارف التجارية اليمينية)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الزرقاء، الأردن، العدد التاسع، جوان 2011.
47. زيد عبد الكريم جرادات، سيف عبيد الشبيل، مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج المصارف التجارية، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 4، 2013.
48. صباح هاشم جابر، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني، مجلة جامعة بابل، كلية العلوم الإنسانية، جامعة بابل، المجلد 21، العدد 1، 2013.
49. عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العاملي التمييزي (AFD) - خلال الفترة 2006-2011، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة غارداية، العدد 2014/02.
50. مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد 41، العدد 2، 2014.

51. وليد زكريا صيام، مدى استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في شركات الصناعة الدوائية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد 36، العدد 2، 2009.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

52. Dominique Rouanet-Vetro ،**L'APPORT DU COUT DE CYCLE DE VIE DANS L'GESTION DES INNOVATIO 21EME Congres De L'AFC**, france. PPCD-ROM,2011
53. josée et pierre,**la gestion financer des pme trévères et pratiques presses de université de québec**, 1999
54. :Kaplan Robert.s david P. Norton, **the balanced scorecard : measures that drive performance**, Harvard business review , January/ February, 1992
55. -Weygandt.J ,Kimmel.P , and Kieso.D·"**Management Accounting Tools for Business Decision Making**",6thed (2012),John Wiley & Sons .

ثالثا: المواقع الإلكترونية

56. http://costaccountingegypt.blogspot.com/2013/11/blog-post_5689.htm
تاريخ التصفح 2016/2/11

الملحق رقم (01): استمارة (الاستبيان)

استمارة (الاستبيان)

تقوم الطالبة بتحضير دراسة علمية بعنوان " دور أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة " والتي تعتبر احد متطلبات الحصول على درجة الماستر في مالية المؤسسة. ونظرا لما تتمتعون به من خبرة ودراية علمية وعملية في هذا الموضوع، فان الباحثة ترحو من حضرتكم أن تثرؤ دراستها هذه بإجابتكم القيمة والموضوعية وذلك بوضع الإشارة (V) والتي سيكون لها الدور الكبير في تحقيق أهداف البحث للوصول إلى النتائج المرجوة منه. راجية إعلامكم بان الإجابات التي ستقدمونها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط و أوكد استعدادي التام بتزويدكم بنتائج هذه الدراسة في المستقبل إذا ما رغبتم بذلك. شاكرًا لكم حسن تعاونكم وتقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير .

المشرف:

المشرف:

معطالله فتيةحة

د. عجيلة محمد

البريد الإلكتروني: wafaawafaa678@yahoo.fr

القسم الأول: لو تكرمت بذكر بعض المعلومات العامة الآتية من أجل استكمال البيانات الخاصة بالبحث وهي:

1. الجنس : ذكر أنثى

2. الوظيفة: رئيس قسم محاسب مساعد محاسب إداري مدقق

3. الفئة العمرية : أقل من 25 سنة 26-30 سنة 31-40 سنة 41-50 سنة أكثر من 50 سنة

4. الدرجة العلمية : أقل من ثانوي بكالوريا جامعي دراسات عليا

5. سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات 6-10 سنوات 11-15 سنة 16-20 سنة أكثر من 20 سنة

هل تحصلت على دورات تكوينية حول أساليب المحاسبة الإدارية و الأداء المالي للمؤسسة: نعم لا

هل يوجد بالمؤسسة قسم مستقل يهتم بوظائف المحاسبة الإدارية: نعم لا

القسم الثاني: واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	توفر أساليب المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات ما يمكنهم من المحافظة على الميزة التنافسية					
2	تمد أساليب المحاسبة الإدارية المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات المؤسسة					
3	لدى المؤسسة المعرفة التامة لتطبيق أسلوب الموازنات التقديرية					
4	تقوم المؤسسة بتدريب الموظفين في مجال إعداد الموازنات لضمان كفاءتها وفعاليتها					
5	تطبق المؤسسة أسلوب تحليل الانحرافات					
6	يوجد بالمؤسسة وعي وإدراك بمفهوم محاسبة المسؤولية					
7	إن تطبيق محاسبة المسؤولية يسمح بإمكانية شمول الرقابة وبيان الانحرافات لمختلف العمليات					
8	توجد قناعة لدى إدارة المؤسسة بأهمية تطبيق نظام التكاليف المعيارية					
9	يعد نظام توزيع التكاليف حسب الأنشطة من أنظمة التكاليف الحديثة المعروفة بشكل جيد في المؤسسة					
10	لدى إدارة المؤسسة تصور ودراية كافية لإدارة الجودة الشاملة					
11	تطبق المؤسسة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أدائها المالي وغير المالي وتحقيق الرقابة الداخلية					
12	أسلوب بطاقة الأداء المتوازن هو أسلوب إدارة وهو طريقة للتفكير لتسهيل عمل المؤسسة					
13	تعتمد المؤسسة أسلوب آخر لممارسة المحاسبة الإدارية					

القسم الثالث: مدى أهمية الأداء المالي في المؤسسة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعتبر تقييم الأداء المالي من أهم الوسائل لمعرفة أداء المؤسسة					
2	تسمح عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة بتحديد الانحرافات الناشئة لتمكين المديرين من اتخاذ القرارات التصحيحية من أجل تفاديها في					
3	يعتبر الأداء المالي أداة رئيسية للإجراء الرقابي في المؤسسة					
4	يتم مقارنة الأداء المالي للمؤسسة بأداء مؤسسات أخرى					

					يُمثل الأداء المالي محوراً مركزياً لمعرفة نجاح وفشل المؤسسة في قراراتها وخططها الاستثمارية	5
					تستخدم المؤسسة المؤشرات المالية لتقييم أدائها المالي بصورة دورية	6
					تعتبر النسب المالية من أهم محاور التحليل التي تستعملها المؤسسة لتحليل مركزها المالي	7
					يساهم الأداء المالي في تطوير مستوى الأداء الإداري ومنه مكافأة الأشخاص و زيادة رواتبهم	8

القسم الرابع: العلاقة المتبادلة بين أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي في المؤسسة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	المؤسسة على وعي بأثر أساليب المحاسبة الإدارية على أدائها المالي					
2	تساعد أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين وتطوير أداء المؤسسة بشكل دوري ومستمر					
3	تقوم إدارة المؤسسة باستحداث إجراءات ودورات في أساليب المحاسبة الإدارية لتحسن الأداء					
4	تأثير أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي يكون من خلال تأثيره بدرجة كبيرة على ميزانية المؤسسة					
5	تؤدي أساليب المحاسبة الإدارية إلى اتخاذ القرارات السليمة ومنه تطوير و تحسين في الأداء المالي					
6	تعتمد إدارة المؤسسة على أساليب المحاسبة الإدارية لتخطيط التكاليف والعمل على تخفيضها ومنه تحسين في أدائها المالي					
7	تساهم أساليب المحاسبة الإدارية في تسهيل عملية اتخاذ القرارات وذلك للوصول إلى أداء مالي جيد					

شكراً لحسن تعاونكم

الملحق رقم (02): الخصائص الديموغرافية للعينة مع اختبار صدق وثبات عبارات الإستبانة و المتوسط

الحسابي والانحراف المعياري و التباين حسب برنامج SPSS

Frequency Table

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	40	71,4	71,4
	انثى	16	28,6	100,0
	Total	56	100,0	100,0

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	رئيس قسم	5	8,9	8,9
	محاسب	15	26,8	35,7
	مساعد محاسب	9	16,1	51,8
	إداري	23	41,1	92,9
	مدقق	4	7,1	100,0
	Total	56	100,0	100,0

الفئة العمرية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 25 سنة	1	1,8	1,8
	من 26-30 سنة	16	28,6	30,4
	من 31-40 سنة	27	48,2	78,6
	من 41-50 سنة	9	16,1	94,6
	أكثر من 50 سنة	3	5,4	100,0
	Total	56	100,0	100,0

الدرجة العلمية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من ثانوي	4	7,1	7,1
	بكالوريا	5	8,9	16,1
	جامعي	36	64,3	80,4
	دراسات عليا	11	19,6	100,0
	Total	56	100,0	100,0

سنوات الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	17	30,4	30,4
	من 6-10 سنوات	14	25,0	55,4
	من 11-15 سنة	16	28,6	83,9
	من 16-20 سنة	5	8,9	92,9
	أكثر من 20 سنة	4	7,1	100,0
	Total	56	100,0	100,0

هل تحصلت على دورات تكوينية حول أساليب المحاسبة الإدارية و الأداء المالي للمؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	35	62,5	62,5
	لا	21	37,5	100,0

Total	56	100,0	100,0	
-------	----	-------	-------	--

هل يوجد بالمؤسسة قسم مستقل يهتم بوظائف المحاسبة الإدارية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	35	62,5	62,5	62,5
لا	21	37,5	37,5	100,0
Total	56	100,0	100,0	

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,804	,809	13

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,621	,679	8

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,690	,689	7

توفر أساليب المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات ما يمكنهم من المحافظة على الميزة التنافسية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	3	5,4	5,4	5,4
موافق	39	69,6	69,6	75,0
موافق بشدة	14	25,0	25,0	100,0
Total	56	100,0	100,0	

تمد أساليب المحاسبة الإدارية المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	8	14,3	14,3	14,3
موافق	37	66,1	66,1	80,4
موافق بشدة	11	19,6	19,6	100,0
Total	56	100,0	100,0	

لدى المؤسسة المعرفة التامة بأسلوب الموازنات التقديرية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	5,4	5,4	5,4
محاييد	6	10,7	10,7	16,1
موافق	31	55,4	55,4	71,4
موافق بشدة	16	28,6	28,6	100,0
Total	56	100,0	100,0	

تقوم المؤسسة بتدريب الموظفين في مجال إعداد الموازنات لضمان كفاءتها وفعاليتها

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	7,1	7,1	7,1
محاييد	5	8,9	8,9	16,1
موافق	31	55,4	55,4	71,4
موافق بشدة	16	28,6	28,6	100,0
Total	56	100,0	100,0	

تطبيق المؤسسة اسلوب تحليل الانحرافات

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	7,1	7,1	7,1
محاييد	23	41,1	41,1	48,2
موافق	25	44,6	44,6	92,9
موافق بشدة	4	7,1	7,1	100,0
Total	56	100,0	100,0	

يوجد بالمؤسسة وعي وإدراك بمفهوم محاسبة المسؤولية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	2	3,6	3,6	3,6
غير موافق	1	1,8	1,8	5,4
محاييد	10	17,9	17,9	23,2
موافق	41	73,2	73,2	96,4
موافق بشدة	2	3,6	3,6	100,0
Total	56	100,0	100,0	

إن تطبيق محاسبة المسؤولية يسمح بإمكانية شمول الرقابة وبيان الانحرافات لمختلف العمليات

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	5,4	5,4	5,4
محاييد	9	16,1	16,1	21,4
موافق	39	69,6	69,6	91,1
موافق بشدة	5	8,9	8,9	100,0
Total	56	100,0	100,0	

توجد قناعة لدى إدارة المؤسسة بأهمية تطبيق نظام التكاليف المعيارية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	2	3,6	3,6	3,6
غير موافق	3	5,4	5,4	8,9
محاييد	24	42,9	42,9	51,8
موافق	26	46,4	46,4	98,2
موافق بشدة	1	1,8	1,8	100,0
Total	56	100,0	100,0	

يعد نظام توزيع التكاليف حسب الأنشطة من أنظمة التكاليف الحديثة المعروفة بشكل جيد في المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	3	5,4	5,4	5,4
غير موافق	5	8,9	8,9	14,3

محايد	11	19,6	19,6	33,9
موافق	34	60,7	60,7	94,6
موافق بشدة	3	5,4	5,4	100,0
Total	56	100,0	100,0	

لدى إدارة المؤسسة تصور ودراية كافية بأسلوب الجودة الشاملة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	2	3,6	3,6	3,6
غير موافق	2	3,6	3,6	7,1
محايد	6	10,7	10,7	17,9
موافق	33	58,9	58,9	76,8
موافق بشدة	13	23,2	23,2	100,0
Total	56	100,0	100,0	

تطبيق المؤسسة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أدائها المالي وغير المالي وتحقيق الرقابة الداخلية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	1,8	1,8	1,8
غير موافق	8	14,3	14,3	16,1
محايد	17	30,4	30,4	46,4
موافق	28	50,0	50,0	96,4
موافق بشدة	2	3,6	3,6	100,0
Total	56	100,0	100,0	

أسلوب بطاقة الأداء المتوازن هو أسلوب إدارة وهو طريقة للتفكير لتسهيل عمل المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	6	10,7	10,7	10,7
محايد	18	32,1	32,1	42,9
موافق	27	48,2	48,2	91,1
موافق بشدة	5	8,9	8,9	100,0
Total	56	100,0	100,0	

تعتمد المؤسسة أسلوب آخر لممارسة المحاسبة الإدارية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	1,8	1,8	1,8
غير موافق	4	7,1	7,1	8,9
محايد	11	19,6	19,6	28,6
موافق	22	39,3	39,3	67,9
موافق بشدة	18	32,1	32,1	100,0
Total	56	100,0	100,0	

يعتبر تقييم الأداء المالي من أهم الوسائل لمعرفة أداء المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	3,6	3,6	3,6
محايد	4	7,1	7,1	10,7
موافق	33	58,9	58,9	69,6
موافق بشدة	17	30,4	30,4	100,0
Total	56	100,0	100,0	

تسمح عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة بتحديد الانحرافات الناشئة لتمكين المديرين من اتخاذ القرارات التصحيحية من أجل تفاديها في المستقبل

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	7	12,5	12,5	12,5

موافق	40	71,4	71,4	83,9
موافق بشدة	9	16,1	16,1	100,0
Total	56	100,0	100,0	

يعتبر الأداء المالي أداة رئيسية للإجراء الرقابي في المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	8	14,3	14,3
	موافق	36	64,3	78,6
	موافق بشدة	12	21,4	100,0
	Total	56	100,0	100,0

يتم مقارنة الأداء المالي للمؤسسة بأداء مؤسسات أخرى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	7,1	7,1
	غير موافق	9	16,1	23,2
	محايد	13	23,2	46,4
	موافق	27	48,2	94,6
	موافق بشدة	3	5,4	100,0
	Total	56	100,0	100,0

يُمثل الأداء المالي محوراً مركزياً لمعرفة نجاح وفشل المؤسسة في قراراتها وخططها الاستثمارية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	1,8	1,8
	محايد	3	5,4	7,1
	موافق	32	57,1	64,3
	موافق بشدة	20	35,7	100,0
	Total	56	100,0	100,0

تستخدم المؤسسة المؤشرات المالية لتقييم أدائها المالي بصورة دورية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	3,6	3,6
	غير موافق	1	1,8	5,4
	محايد	14	25,0	30,4
	موافق	30	53,6	83,9
	موافق بشدة	9	16,1	100,0
	Total	56	100,0	100,0

تعتبر النسب المالية من أهم محاور التحليل التي تستعملها المؤسسة لتحليل مركزها المالي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	1,8	1,8
	محايد	12	21,4	23,2
	موافق	27	48,2	71,4
	موافق بشدة	16	28,6	100,0
	Total	56	100,0	100,0

يساهم الأداء المالي في تطوير مستوى الأداء الإداري ومنه مكافأة الأشخاص وزيادة رواتبهم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	8,9	8,9
	محايد	13	23,2	32,1
	موافق	31	55,4	87,5
	موافق بشدة	7	12,5	100,0
	Total	56	100,0	100,0

المؤسسة على وعي بأثر أساليب المحاسبة الإدارية على أدائها المالي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

	غير موافق	2	3,6	3,6	3,6
	محايد	9	16,1	16,1	19,6
Valide	موافق	29	51,8	51,8	71,4
	موافق بشدة	16	28,6	28,6	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

تساعد أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين وتطوير أداء المؤسسة بشكل دوري ومستمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	غير موافق	1	1,8	1,8
	محايد	5	8,9	10,7
Valide	موافق	40	71,4	82,1
	موافق بشدة	10	17,9	100,0
	Total	56	100,0	

تقوم إدارة المؤسسة باستحداث إجراءات ودورات في أساليب المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	غير موافق	3	5,4	5,4
	محايد	12	21,4	26,8
Valide	موافق	33	58,9	85,7
	موافق بشدة	8	14,3	100,0
	Total	56	100,0	

تأثير أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي يكون من خلال تأثيره بدرجة كبيرة على ميزانية المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	غير موافق	1	1,8	1,8
	محايد	12	21,4	23,2
Valide	موافق	34	60,7	83,9
	موافق بشدة	9	16,1	100,0
	Total	56	100,0	

تؤدي أساليب المحاسبة الإدارية إلى اتخاذ القرارات السليمة ومنه تطوير وتحسين في الأداء المالي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	غير موافق	3	5,4	5,4
	محايد	6	10,7	16,1
Valide	موافق	31	55,4	71,4
	موافق بشدة	16	28,6	100,0
	Total	56	100,0	

تعتمد إدارة المؤسسة على أساليب المحاسبة الإدارية لتخطيط التكاليف والعمل على تخفيضها ومنه تحسين في أدائها المالي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	غير موافق	2	3,6	3,6
	محايد	6	10,7	14,3
Valide	موافق	35	62,5	76,8
	موافق بشدة	13	23,2	100,0
	Total	56	100,0	

تساهم أساليب المحاسبة الإدارية في تسهيل عملية اتخاذ القرارات وذلك للوصول إلى أداء مالي جيد

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	غير موافق	1	1,8	1,8
	محايد	10	17,9	19,6
Valide	موافق	35	62,5	82,1
	موافق بشدة	10	17,9	100,0
	Total	56	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
--	---	---------	---------	---------	------------

تمد أساليب المحاسبة الإدارية المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات المؤسسة	56	3,00	5,00	4,1964	,51943
توفر أساليب المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات ما يمكنهم من المحافظة على الميزة التنافسية	56	3,00	5,00	4,0536	,58526
لدى المؤسسة المعرفة التامة بتطبيق أسلوب الموازنات التقديرية	56	2,00	5,00	4,0714	,78293
تقوم المؤسسة بتدريب الموظفين في مجال إعداد الموازنات لضمان كفاءتها وفعاليتها	56	2,00	5,00	4,0536	,81842
تطبيق المؤسسة أسلوب تحليل الانحرافات	56	2,00	5,00	3,5179	,73833
يوجد بالمؤسسة وعي وإدراك بمفهوم محاسبة المسؤولية	56	1,00	5,00	3,7143	,73148
إن تطبيق محاسبة المسؤولية يسمح بإمكانية شمول الرقابة وبيان الانحرافات لمختلف العمليات	56	2,00	5,00	3,8214	,66352
توجد قناعة لدى إدارة المؤسسة بأهمية تطبيق نظام التكاليف المعيارية	56	1,00	5,00	3,3750	,77606
يعد نظام توزيع التكاليف حسب الأنشطة من أنظمة التكاليف الحديثة المعروفة بشكل جيد في المؤسسة	56	1,00	5,00	3,5179	,93402
لدى إدارة المؤسسة تصور ودراسة كافية بأسلوب الجودة الشاملة	56	1,00	5,00	3,9464	,90292
تطبيق المؤسسة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أدائها المالي وغير المالي وتحقيق الرقابة الداخلية	56	1,00	5,00	3,3929	,84592
أسلوب بطاقة الأداء المتوازن هو أسلوب إدارة وهو طريقة للتفكير لتسهيل عمل المؤسسة	56	2,00	5,00	3,5536	,80723
تعتمد المؤسسة أسلوب آخر لممارسة المحاسبة الإدارية	56	1,00	5,00	3,9286	,98824
يعتبر تقييم الأداء المالي من أهم الوسائل لمعرفة أداء المؤسسة	56	2,00	5,00	4,1607	,70780
تسمح عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة بتحديد الانحرافات الناشئة لتمكين المسيرين من اتخاذ القرارات التصحيحية من أجل تفاديها في المستقبل	56	3,00	5,00	4,0357	,53815
يعتبر الأداء المالي أداة رئيسية للإجراء الرقابي في المؤسسة	56	3,00	5,00	4,0714	,59870
يتم مقارنة الأداء المالي للمؤسسة بأداء مؤسسات أخرى	56	1,00	5,00	3,2857	1,03948
يُمثل الأداء المالي محوراً مركزياً لمعرفة نجاح وفشل المؤسسة في قراراتها وخططها الاستثمارية	56	2,00	5,00	4,2679	,64642
تعتبر النسب المالية من أهم محاور التحليل التي تستعملها المؤسسة لتحليل مركزها المالي	56	1,00	5,00	3,7679	,87368
تستخدم المؤسسة المؤشرات المالية لتقييم أدائها المالي بصورة دورية	56	2,00	5,00	4,0357	,76192
يساهم الأداء المالي في تطوير مستوى الأداء الإداري ومنه مكافأة الأشخاص وزيادة رواتبهم	56	2,00	5,00	3,7143	,80259
المؤسسة على وعي بأثر أساليب المحاسبة الإدارية على أدائها المالي	56	2,00	5,00	4,0536	,77271
تساعد أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين وتطوير أداء المؤسسة بشكل دوري ومستمر	56	2,00	5,00	4,0536	,58526
تقوم إدارة المؤسسة باستحداث إجراءات ودورات في أساليب المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء	56	2,00	5,00	3,8214	,74118
تأثير أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي يكون من خلال تأثيره بدرجة كبيرة على ميزانية المؤسسة	56	2,00	5,00	3,9107	,66815
تؤدي أساليب المحاسبة الإدارية إلى اتخاذ القرارات السليمة ومنه تطوير وتحسين في الأداء المالي	56	2,00	5,00	4,0714	,78293
تعتمد إدارة المؤسسة على أساليب المحاسبة الإدارية لتخطيط التكاليف والعمل على تخفيضها ومنه تحسين في أدائها المالي	56	2,00	5,00	4,0536	,69856
يساهم الأداء المالي في تسهيل عملية اتخاذ القرارات وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية	56	2,00	5,00	3,9643	,65959
واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة	56	2,46	4,38	3,7802	,42978
مدى أهمية الأداء المالي في المؤسسة	56	2,75	4,75	3,9174	,39835
العلاقة المتبادلة بين أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة	56	2,86	4,71	3,9898	,41659
N valide (listwise)	56				

الملحق رقم (03): قائمة الأساتذة المحكمين

المهنة	المحكمين للاستبيان
دكتور جامعي (جامعة غارداية)	عجيلة محمد
دكتورة جامعية (جامعة غارداية)	شرع مريم
أستاذ جامعي (جامعة غارداية)	الطالب أحمد نور الدين
أستاذ جامعي (جامعة غارداية)	خلف الله بن يوسف
دكتور جامعي (جامعة غارداية)	شنيني حسين
أستاذة جامعية (جامعة غارداية)	بهاز لويظة
أستاذ جامعي (جامعة غارداية)	بن النوي مصطفى
أستاذة جامعية (جامعة غارداية)	بن مولاي زينب